

CAPITOLO SETTIMO

I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

di
PAOLA FARIGO

Legislazione. — Art. 24 l. 14-7-1864, n. 1830; art. 54 rd. 24-8-1877, n. 4021; art. 52 rd. 11-7-1907, n. 560; l. 16-10-1924, n. 1613; l. 23-11-1939, n. 1815; art. 3 l. 22-4-1941, n. 633; l. 16-2-1942, n. 426; art. 85, 115, 116 d.p.r. 29-1-1958, n. 645; art. 2, 5 l. 9-10-1971, n. 825; art. 5 d.p.r. 26-10-1972, n. 633; l. 12-6-1973, n. 349; art. l. 5, 19, 41, 49, 50, 77 d.p.r. 29-9-1973, n. 597; art. 1 d.p.r. 29-9-1973, n. 599; art. 19 d.p.r. 29-9-1973, n. 600; art. 8 d.p.r. 31-3-1975, n. 136; d.p.r. 22-6-1979, n. 338; art. 31 e 43 d.p.r. 30-12-1980, n. 897; art. 2, 3, 4, 15 l. 23-3-1981, n. 91; dl. 30-12-1982, n. 953, conv., con modif., nella l. 27-2-1983, n. 53; art. 2, 3 dl. 19-12-1984, n. 853, conv., con modif., nella l. 17-2-1985, n. 17; l. 25-3-1986, n. 80; artt. 5, 6, 7, 8, 16, 18, 20, 41, 49, 50, 81, lett. f), 85, 113, d.p.r. 22-12-1986, n. 917; art. 36 d.p.r. 4-2-1988, n. 42; art. 4 dl. 14-3-1988, n. 70, conv. nella l. 13-5-1988, n. 154; dl. n. 31-12-1988; art. 7 l. 25-2-1987, n. 67; art. 11, 12, 26 dl. 2-3-1989, n. 69, conv., con modif., nella l. 27-4-1989, n. 154; art. 1 dl. 27-4-1990, n. 90, conv., con modif., nella l. 26-6-1990, n. 165; art. 8 l. 11-10-1990, n. 290; art. 9 l. 29-12-1990, n. 408; art. 10 dl. 13-5-1991, n. 151, conv., con modif., nella l. 12-7-1991, n. 202; l. 16-12-1991, n. 398; l. 30-12-1991, n. 413; art. 54, dl. g. 30-4-1992, 285; art. 11, *l. e bis*, 12 *bis*, dl. 19-9-1992, n. 384, conv., con modif., nella l. 14-11-1992, n. 438; d.p.c.m. 18-12-1992; d.p.c.m. 23-12-1992; dl. n. 18-2-1993; art. dal 62 *bis* al 62 *sexies* dl. 30-8-1993, n. 331, conv., con modif., nella l. 29-10-1993, n. 427; art. 14 l. 24-12-1993, n. 537; art. l. 1° co., lett. a) dl. 30-12-1993, n. 557, conv. dalla l. 26-2-1994, n. 133; artt. 2222, 2229, 2549, 2554, 2575, 2585 c.c.

SOMMARIO: 1. Profili evolutivi della categoria tributaria dei redditi di lavoro autonomo. — 2. Questioni generali: qualificazione tributaria del reddito e qualificazione civilistica del rapporto di lavoro autonomo. — 3. Elementi integrativi della fattispecie generale dei redditi di lavoro autonomo: premesse. — 4. *Segue.* L'elemento oggettivo dell'esercizio di arti e professioni. — 5. *Segue.* L'elemento soggettivo della professione abituale. — 6. *Segue.* L'elemento soggettivo della autonomia della attività di lavoro. — 7. *Segue.* L'elemento soggettivo dell'esercizio in forma individuale o associata. — 8. La determinazione del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni: norme generali. — 9. *Segue.* I compensi. — 10. *Segue.* Le spese. — 11. *Segue.* L'addeguamento al contributo diretto lavorativo. — 12. Le fattispecie assimilate ai redditi di lavoro autonomo. — 13. La fattispecie dei redditi derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo. — 14. La determinazione dei redditi di lavoro autonomo assimilati.

1. Profili evolutivi della categoria tributaria dei redditi di lavoro autonomo.

L'attuale categoria dei redditi di lavoro autonomo, disciplinata dagli artt. 49 e 50 del T.U.I.D. (d.p.r. 22-12-1986, n. 917), trova i suoi precedenti legislativi in disposizioni che risalgono alla seconda metà del secolo scorso.

Già nella legge istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile (art. 24, l. 14-7-1864, n. 1830) si classificarono, infatti, i redditi di lavoro nella categoria C nella quale furono ricompresi sia i redditi temporanei dipendenti dall'opera dell'uomo senza aggiunta di capitali, individuati nei redditi professionali e negli stipendi, sia i redditi nei quali non concorreva l'opera dell'uomo né il capitale, costituiti dai vitalizi e dalle pensioni. L'imposizione mobiliare dell'epoca contrappose a tale categoria quella dei redditi di capitale (A) e quella dei redditi misti di capitale e lavoro (B) (v. in argomento: QUARRA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, I, Milano, 1917, 17 ss.).

Fatta salva l'enucleazione di taluni redditi derivanti dal pubblico impiego cui era connesso un trattamento fiscale più favorevole, attuata nel 1870 mediante l'istituzione di una ulteriore categoria D, l'indistinta collocazione dei redditi di lavoro nella categoria C fu mantenuta anche nel successivo T.U. del 1877 (art. 54, rd. 24-8-1877, n. 4021). Fu solo nel 1924 (l. 16-10-1924, n. 1613) che si giunse alla istituzione di due distinte sotto-categorie, la C/1 per i redditi di lavoro di carattere incerto e variabile derivanti dall'esercizio di arti e professioni, la C/2 per i redditi di lavoro a carattere fisso, comprendenti sia gli stipendi, le pensioni e gli assegni che gli altri redditi ai quali difettava sia il concorso della l'opera dell'uomo, sia del capitale, mentre restava ferma l'appartenenza alla categoria D dei redditi a carattere fisso di promanazione del settore pubblico.

Il T.U. n. 645 del 1958 riprodusse la suddetta divisione della categoria reddituale dei redditi di lavoro, abolendo tuttavia la categoria D i cui redditi confluirono nella C/2. Inoltre fu parzialmente modificato il criterio classificatorio, accogliendosi quale metro distintivo delle due fattispecie reddituali la sussistenza o meno del requisito della subordinazione (sul punto v.: BERLURI, *Il T.U.I.D.*, Milano, 1969, 216), realizzandosi contestualmente un maggior avvicinamento alle novelle disposizioni del codice civile e l'abbandono degli arbitrari criteri distintivi di incertezza e di variabilità del reddito.

La collocazione del reddito nell'aveo dell'una o dell'altra categoria prescindeva dalla natura dell'attività esercitata o dalle modalità retributive per discendere in via pregiudiziale dall'esservi o meno, alla base del rapporto di lavoro, un vincolo di subordinazione [si v. sull'evoluzione legislativa: PUORI, *Lavoro (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano, 1973, 596 ss.].

Rimanevano altresì attratti nella categoria C/1, innovandosi rispetto al precedente testo legislativo che li riconduceva alla categoria B dei redditi misti di capitale e lavoro, i redditi delle imprese organizzate prevalentemente con il lavoro del contribuente e dei suoi familiari, trattandosi di redditi nei quali l'apporto del capitale era residuale rispetto al prevalente concorso del fattore lavoro (sul punto v.: NOCITI, *L'art. 85 del T.U. 29-1-1958 e la classificazione in R.M.*

delle imprese prevalentemente organizzate con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia, in *Riv. trib.*, 1981, 681).

Negli studi preparatori alla riforma tributaria del 1973 si suggerì l'inclusione nella categoria C dei soli redditi derivanti dall'esercizio di attività professionali ed imprenditoriali, con l'istituzione di sub-categorie che avrebbero dovuto differenziare i redditi per i quali erano prescritti differenti obblighi contabili. In una ulteriore categoria E avrebbero dovuto trovare collocazione i redditi di puro lavoro (si v. sul punto: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984, 10). Tali progetti furono poi abbandonati nella stessa fase definitiva.

Nel 1973, con l'istituzione delle imposte sui redditi, in aderenza alla direttiva parlamentare (art. 2, punto 14, l. 9-10-1971, n. 825) di delega al Governo per l'attuazione della riforma tributaria, nella reiterata classificazione dei redditi di lavoro nella nuova categoria C viene meno l'esigenza di discriminarli qualitativamente dai redditi provenienti da una diversa fonte produttiva, mentre diventa prioritaria la finalità di differenziare le categorie reddituali agli effetti delle regole di determinazione, accertamento e riscossione e tale obiettivo dà ragione della persistente suddivisione, nell'ambito della medesima categoria, tra lavoro subordinato e lavoro autonomo anche nel nuovo d.p.r. 29-9-1973, n. 597 (sul ruolo ridotto del criterio di classificazione dei redditi in categorie in rapporto alla fonte generatrice v.: POLANO, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984, 4).

Se si esclude così l'aspetto comune della fonte produttiva di reddito, retaggio della prevalente imposizione mobiliare, non vi erano tra lavoro subordinato e lavoro autonomo altri punti di contatto tali da giustificare l'inclusione delle due tipologie nella medesima categoria reddituale, stanti al contrario le forti divergenze in materia di determinazione ed accertamento dei rispettivi redditi che avvicinavano maggiormente il lavoro autonomo alla categoria dei redditi di impresa che non a quella del lavoro subordinato. La stessa dottrina tributaria criticò la scelta del legislatore di mantenere l'unificazione della categoria reddituale poiché nessuna identità o somiglianza, eccezion fatta per la fonte produttiva, poteva essere individuata sotto il profilo tributario (testualmente: MICHELLI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, 394; SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 11).

Nel contempo, in occasione della riforma tributaria, si procedette altresì ad una restrizione della nozione di redditi di lavoro autonomo (v. in tal senso: FANTOZZI, *Il concetto di imprenditore nella determinazione fiscale del reddito d'impresa*, in *Giur. comm.*, 1977, I, 418; CICOGNANI, *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980, 40). Fu, infatti, eliminata la precedente formulazione legislativa del T.U. del 1958 secondo la quale costituiva reddito di lavoro autonomo anche quello, misto di capitale, ritribuito dalle imprese organizzate prevalentemente con il lavoro proprio del contribuente e dei componenti la famiglia. Con tale soppressione, indirettamente, il reddito di lavoro autonomo tornò ad essere il prodotto della sola fonte produttiva rappresentata dall'attività umana senza aggiunta di capitali (conforme: MICHELLI, *Corso di diritto tributario*, cit.,

401), quale delineata nel T.U. dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile del 1877, risultandone migliorata la stessa qualificazione giuridica dell'attività di lavoro, in un sistema impositivo in cui, per converso, si andava evolvendo il processo di formale distacco della nozione di reddito dalla fonte produttiva [luttava, sul sostanziale mantenimento del principio secondo cui il reddito imponibile è quello derivante da una fonte produttiva anche a base dei decreti delegati della riforma, v.: GRANELLI, *Il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir e prat. trib.*, 1973, I, 1142; BERLURI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, II, Milano, 1978, 25; CROCIARTO, *Redditi delle persone giuridiche (Imposte sui) (IRPEF)*, in *Noviss. Dig. It.*, App. VI, Torino, 1986, 416].

Le considerazioni di cui sopra non hanno l'intento di rivalutare, nell'ambito della previgente imposizione mobiliare, l'attività di lavoro in sé e per sé considerata ad elemento distintivo generatore del presupposto di imposta agli effetti della categoria di reddito in esame. Come la stessa dottrina tributaristica non mancò di rilevare [PUOTTI, *Lavoro (diritto tributario)*, cit., 596], la natura dell'attività assumeva una rilevanza puramente mediata agli effetti della definizione della fattispecie tributaria, poiché solo il reddito prodotto nell'esercizio dell'attività si poneva quale elemento di diretta ed immediata generazione del presupposto di imposta.

Ne, d'altro lato, può sostenersi che nel passaggio dal T.U. del 1958 al decreto delegato istitutivo dell'IRPEF, n. 597 del 1973, sia individuabile una rilevanza più immediata, agli effetti della definizione della fattispecie tributaria generatrice dei redditi di lavoro autonomo, dell'attività esercitata, poiché questa, pur migliorata nei suoi aspetti definitivi e divenuta omogenea per effetto della puntuale identificazione con la sola fonte produttiva del lavoro, rilevava esclusivamente al fine di stabilire quali disposizioni fossero applicabili al lavoro autonomo e quali altre all'impresa agli effetti della determinazione e dell'accertamento dei rispettivi redditi, nonché della riscossione delle imposte a questi connesse.

Con un nuovo *revirement*, nel passaggio dal decreto delegato della riforma al T.U. n. 917 del 1986, il legislatore, definendo [art. 51, 2 co., lett. a)] l'appartenenza ai redditi di impresa dei redditi derivanti dall'esercizio di attività dirette alle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. se organizzate in forma di impresa, riconduce alla nozione di redditi di lavoro autonomo quelli organizzati prevalentemente con il lavoro del contribuente e dei suoi familiari, tornando dunque alla previgente disciplina del T.U. n. 645 del 1958 in un impianto normativo, quale è quello del nuovo T.U., tutt'affatto conforme, stante l'ambivalenza del concetto di reddito sia ai fini della discriminazione quantitativa dell'IRPEF che della discriminazione qualitativa dell'ILOR (sul punto v.: FANTOZZI, *Il reddito di impresa*, in *Commentario al T.U.I.R. ed altri scritti*, Milano, 1990, 216).

Vero è che l'inquadramento di siffatti redditi di natura imprenditoriale nella categoria dei redditi di lavoro autonomo è dettata dall'esigenza di sottrarli all'imposizione ILOR (sulla questione in generale v.: BERLURI, *Parere pro-veritate in ordine alla legittimità costituzionale dell'art. 1 del d.p.r. 29-9-1973, n. 599*, in *Dir. e prat. trib.*, 1979, I, 1534 ss.), cui sarebbero stati altrimenti soggetti stante

l'unitario concetto di reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi, dopo che la nota pronuncia della Corte costituzionale n. 42 del 1980 (Corte cost., 26-12-1980, n. 42, in *Giur. cost.*, 1980, 287), nel disporre la non assoggettabilità ad ILOR dei redditi di lavoro non assimilabili a quelli di impresa, aveva ingenerato non poche incertezze in merito ai criteri distintivi.

L'ultimo intervento del legislatore, attuato con l'art. 9, 1 co., l. 29-12-1990, n. 408, comportando la soppressione dell'inciso «tranne quelle organizzate prevalentemente con il lavoro del contribuente e dei suoi familiari» dalla formulazione dell'art. 51, ha tuttavia risolto definitivamente la questione, contribuendo, in modo indiretto, ad una nuova e miglior qualificazione della nozione dei redditi di lavoro autonomo ai fini IRPEF.

La produzione del reddito di lavoro autonomo non è tuttavia concordemente ritenuta in dottrina pura espressione della fonte produttiva del lavoro. Al riguardo deve precisarsi che, contrapposta alla tesi che individua tradizionalmente nell'assenza di una componente capitalistica la connotazione tipica della categoria (v.: GULMANELLI, *La nozione di lavoro autonomo nella disciplina IRPEF: spunti sistematici*, in *Giur. comm.*, 1978, 918), tende ad imporsi la concezione di quanti ritengono ammissibile la compresenza del fattore capitale (v.: SACCHERRO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 229). Accogliendo tale tesi, dunque, la categoria dei redditi di lavoro autonomo risulterebbe affiancata dalla relazione univoca con la fonte produttiva del lavoro che era a base della previgente imposizione mobiliare.

Agli effetti della delimitazione dei redditi rientranti nella categoria deve inoltrarsi conto della disposizione a carattere generale introdotta con il nuovo T.U. nel 2 co. dell'art. 6, a norma della quale i proventi e le indennità conseguite, rispettivamente, in sostituzione di redditi e a titolo di risarcimento di danni per la loro perdita, costituiscono redditi di lavoro autonomo se di tal natura erano i redditi sostituiti o perduti. La *ratio* della disposizione è quella di agevolare l'accertamento di tali redditi all'Amministrazione finanziaria, discostandosi, al tempo stesso, la tesi della intassabilità dei proventi sostituiti sulla base della sostenuta natura risarcitoria degli stessi (v.: FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 581). Ne consegue che nell'ipotesi di erogazioni ricevute in virtù di polizze malattie o infortuni stipulate nell'esercizio dell'arte o professione, queste concorrono, unitariamente agli altri compensi percepiti dal soggetto nel periodo di imposta, alla produzione del reddito di lavoro autonomo.

2. Questioni generali: qualificazione tributaria del reddito e qualificazione civilistica del rapporto di lavoro autonomo.

Una delle questioni che ha maggiormente interessato la dottrina atiene i rapporti intercorrenti tra la nozione di categoria reddituale delineata dal legislatore tributario in materia di lavoro autonomo e la corrispondente qualificazione giuridica che di tale rapporto offre la normativa di diritto privato. Si tratta invece di problema a carattere generale che, per le diverse sfumature, concerne sia

l'interpretazione della norma giuridica, cui non fa eccezione la norma tributaria, (l'applicabilità delle regole generali, in materia di interpretazione delle disposizioni tributarie, è ormai pacifica. v.: MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 72; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1992, 32; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 173) sia l'indagine del significato che un determinato istituto, creato da un ramo dell'ordinamento giuridico, possa assumere laddove sia oggetto di richiamo da parte del diritto tributario (v.: TRAMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979, 201), sia, più di recente e con una diversa prospettiva della questione, l'analisi delle modalità secondo cui può estrinsecarsi la formulazione del legislatore fiscale nel delineare la fattispecie imponibile in rapporto alle categorie civilistiche (si v. sul punto: BOSSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 1981, I, 1433).

Questioni, tutte, a carattere generale che hanno trovato nello specifico tema del lavoro autonomo un campo di dibattito particolarmente fertile (si v. in argomento: GULMANELLI, *La nozione del lavoro autonomo*, cit., 1978, 911; SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 290 ss.), stante la naturale predisposizione della materia oggetto di studi giuridici polisettoriali. Altrettanto proficuo il dibattito in materia di reddito di impresa (per il quale si rinvia a: MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I, 396; ID., *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, 419; OPEO, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, in *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Atti Convegno Macerata 12/13-11-1976, Milano, 1978, 9 ss.; FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982; POLANO, *Attività commerciali*, cit., 27 ss.).

Proprio in relazione al tema del lavoro i più importanti contributi dottrinali hanno da tempo messo in luce come la norma tributaria si atteggi differenzialmente nei riguardi della fattispecie civilistica, potendosi individuare disposizioni fiscali che, nel delineare il presupposto di imposta, richiamano direttamente il contratto o il rapporto di lavoro e quindi recepiscono integralmente la fattispecie di diritto civile, come avviene nel settore dell'imposizione indiretta, ed altre che si servono solo in via mediata della qualificazione civilistica dell'attività di lavoro per assumere un altro elemento quale presupposto di tassazione.

A tale ultima classe appartengono tipicamente le disposizioni tributarie in materia di imposizione diretta [v. sul punto il contributo di: PUORI, *Lavoro (diritto tributario)*, cit., 577] ed in particolare l'art. 49 del T.U.I.D. del 1986 che individua chiaramente nel reddito l'elemento costitutivo del presupposto di imposta. Il riferimento alla categoria civilistica delle attività di lavoro autonomo non assurge dunque, in tale formulazione, a presupposto di imposta ma è utilizzato esclusivamente dal legislatore per differenziare, in termini di disciplina, queste attività da altre.

I più recenti contributi dottrinali hanno quindi cercato di discernere le diverse questioni che si pongono all'interprete, da un lato rifuggendo la semplicistica impostazione dell'assunzione automatica, da parte del legislatore fiscale, dell'istituto quale delineato dal diritto civile, dall'altro individuando diversi piani di

lettura del problema (v. testualmente: SACCHETTO, *Relazione tra normativa civilistica e fiscale. Il rapporto di lavoro ed il reddito di lavoro*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 379), uno definito «orizzontale» inerente la relazione tra due categorie giuridiche, rapporto giuridico di lavoro e categoria di reddito corrispondente l'altro «verticale» per analizzare se ed in quale misura possa esservi trasposizione dei criteri distintivi, elaborati in merito alla natura dell'attività di lavoro autonomo in rapporto ad altre attività, dalla categoria del rapporto alla categoria del reddito.

Va premesso che nel libro V il codice civile dedica il Titolo III al lavoro autonomo, definendo nell'art. 2222 la fattispecie negoziale del contratto d'opera in cui si esplicita tipicamente il lavoro autonomo, come il contratto mediante il quale una persona si obbliga a compiere nei confronti del committente un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione. Del contratto d'opera, quale schema di contratto generale del lavoro autonomo, il codice civile disciplina inoltre la particolare figura della professione intellettuale (sul legame tra contratto d'opera e professioni intellettuali come rapporto tra generale e particolare v.: GIACOVBE, *Lavoro autonomo*, in *Enc. dir. XXXVIII*, Milano, 1987, 418).

In relazione alla questione sopra prospettata dell'esplicita formulazione, nella norma contenuta nell'art. 49 del T.U., della categoria giuridica del lavoro autonomo, la dottrina tributaria è incline a ritenere che trattasi della fattispecie civilistica, soggetta tuttavia ad autonomia di qualificazione in sede fiscale (si v. in tal senso: GULMANELLI, *La nozione del lavoro autonomo*, cit., 913; BOSSELLO, *La formulazione delle norme tributarie*, cit., 1442; BAFILE, *Nulla di nuovo sulla controversia tra sostituto e sostituto*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 629; D'AVALLA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo nel T.U.I.R. n. 917 del 22-12-1986*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 325; SACCHETTO, *Relazione*, cit., 380).

Sulla base di tale impostazione si è quindi osservato che non può aprioristicamente dedursi dalla qualificazione del rapporto come lavoro autonomo l'assoggettamento ad imposizione del relativo reddito sulla base del presupposto delineato dall'art. 49 del T.U.I.D., non essendovi una relazione di pregiudizialità-dipendenza della norma tributaria dalla categoria civilistica e che si debba pertanto analizzare autonomamente la natura del rapporto di lavoro ed il trattamento fiscale del reddito da questa ritratto (cfr.: SACCHETTO, *Relazione*, cit., 380).

La tesi autonomistica dell'interpretazione della norma tributaria non è nuova: in passato parte della dottrina escludeva a priori la possibilità che un istituto creato ex novo dal diritto privato e recepito dalla legislazione fiscale potesse mantenere in questa sede il contenuto ed il significato attribuitogli dalla normativa codicistica, sulla base della considerazione che erano differenti, in linea di principio, le finalità dei due diritti, restando, quale unico punto comune, il fatto che entrambi si riferivano ad un medesimo fenomeno e di conseguenza avevano un oggetto identico (sulle tesi autonomistiche nel diritto tributario si rinvia a: TESAURO, *Istituzioni*, I, cit., 26 ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, I, Torino, 1991, 8 ss.). Le finalità speciali, riconosciute al diritto tributario sul fondamento degli

artt. 23 e 52 della Costituzione, legittimavano dunque una interpretazione particolare c.d. funzionale, in quanto volta alla individuazione del diverso contenuto che un istituto tributario possiede, pur avendo un *nomen juris* ed un oggetto identico ad un istituto appartenente ad altro ramo del diritto, per effetto della differente funzione che è tenuto ad assolvere (sull'interpretazione funzionale si v.: VANONI, *Opere giuridiche*, Milano, 1961, I, 144 ss.; per una critica a tale teoria: BERLURI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1961, 80).

Il fondamento delle attuali teorie autonomistiche muove dalla constatazione del crescente ricorso del legislatore tributario a tecniche normative di pressoché totale riqualificazione dei fenomeni economici (si v. in tal senso: TINELLI, *Lavoro nel diritto tributario*, in *Digesto*, sez. Comm., VIII, Torino, 1992, 399), tecniche che rendono palese l'esistenza di finalità particolari del legislatore tributario, pur nel riconoscimento della necessaria unitarietà del sistema giuridico (sulla questione v. in generale: LUPI, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 1992, 92 ss.).

In contrasto con le posizioni autonomistiche della dottrina si pone la giurisprudenza, in particolare della Cassazione, tipicamente nelle controversie aventi ad oggetto la richiesta di rimborso delle imposte, da parte del lavoratore sostituito, sulla base della eccezionale natura di lavoro autonomo dei redditi da questo percepiti. E, infatti, ricorrente in tali decisioni la tendenza dei giudici a risalire alla qualificazione civilistica del rapporto di lavoro ed in particolare ai criteri distintivi codificati tra lavoro subordinato ed autonomo al fine di stabilire l'attribuzione del reddito alle categorie tributarie (si v. in tal senso: Cass. SS.UU., 20-3-1986, n. 7533, in *Rass. trib.*, 1987, II, 617; Cass., 17-2-1987, n. 1714, in *Mass. giur. civ.*, n. 2/87, 478).

Inoltre, essendo riconosciute ora competenti esclusivamente le Commissioni tributarie a conoscere delle liti tra sostituto e sostituito (in tal senso si v.: Cass. SS.UU., 5-2-1988, n. 1200, in *Rass. trib.*, 1988, II, 352; Cass. SS.UU., 20-1-1989, n. 308, in *Rass. trib.*, 1989, II, 605; Cass., 5-2-1989, n. 1208, in *Giur. civ.*, 1988, I, 2663), il mancato approfondimento della questione sotto il profilo tributario ha fatto sì che proseguissero dinanzi al giudice ordinario controversie la cui giurisdizione competeva, per contro, al giudice tributario, come è stato nel caso poi portato dinanzi alla Cassazione (Cass. SS.UU., 20-3-1986, n. 7533), ove non venne accolta, nel primo grado del giudizio, l'eccezione di giurisdizione proposta tempestivamente dal sostituto-datore di lavoro per aver instaurato, il sostituto-lavoratore, il contenzioso dinanzi alla Pretura in luogo della Commissione tributaria (si v. a commento: SACCHETTO, *Relazione tra normativa civilistica e fiscale*, cit., 380).

In tal modo il sopracitato orientamento giurisprudenziale ha posto delicate questioni in materia di contenzioso, sia sotto il profilo della giurisdizione sia sotto il profilo interpretativo, per l'evidente lettura della norma tributaria secondo principi ermeneutici civilistici (sulle controversie in argomento si v.: TESAURO, *In tema di liti tra sostituto e sostituito*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 447; Id., *L'immunità giurisdizionale del sostituto di imposta*, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, 1771; BAFLE, *Nulla di nuovo sulla controversia tra sostituto e sostituito*, in *Rass. trib.*,

1987, II, 629; Id., *Verso la conclusione la questione sulla controversia fra sostituto e sostituito sull'obbligo della ritenuta*, in *Rass. trib.*, 1988, II, 358; Id., *Nuove prospettive sulla controversia tra sostituto e sostituito sull'obbligo della ritenuta*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 162; Id., *Ancora sulla controversia fra sostituto e sostituito*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 802; Id., *La controversia tra sostituto e sostituito d'imposta: ancora un passo avanti*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 93).

3. Elementi integrativi della fattispecie generale dei redditi di lavoro autonomo: premesse.

Gli elementi che integrano la fattispecie tributaria dei redditi di lavoro autonomo sono contenuti nell'art. 49 del T.U. n. 917 del 1986 e più precisamente al 1° co.

Va premesso che dell'esegesi della norma in sé e per sé considerata si è scarsamente occupata la dottrina tributaria nel vigore del d.p.r. 597 del 1973, ove nuovamente era oggetto dell'art. 49, sia per la maggiore attenzione rivolta alla categoria dei redditi di impresa, per effetto della indiscussa prevalenza del fenomeno in termini economici, sia per la formulazione stessa della norma che, porgendo una definizione di tipo residuale, spostava il campo di indagine scientifico alle altre categorie reddituali, di modo che alla delimitazione della fattispecie tributaria dei redditi di lavoro autonomo si perveniva attraverso una ricostruzione in negativo per effetto di successive esclusioni derivanti dalla priorità appartenenza delle tipologie considerate ad altre categorie reddituali.

In sostanza, ritenendosi residuale la definizione di reddito di lavoro autonomo contenuta nel d.p.r. 597 del 1973 (si v.: PUORI, *Il lavoro dipendente*; CIANI, *Lavoro autonomo e piccola impresa nell'applicazione della legge tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, 117; FANTOZZI, *Il concetto di imprenditore*, cit., 457; POTTO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 224; CIOGGIANI, *L'imposizione del reddito d'impresa*, cit., 39; GULMANNELLI, *La nozione del lavoro autonomo*, cit., 913; POLANO, *La Commissione centrale e il problema della definizione di reddito di lavoro autonomo ai fini fiscali*, in *Dir. e prat. trib.*, 1981, II, 735; GRUPPA SALVETTI, *Per una definizione della «zona grigia» tra redditi di impresa e redditi di lavoro autonomo*, in *Dir. e prat. trib.*, 1984, I, 969), anche l'esegesi della norma ne era influenzata, poiché questa, in ultima istanza, dipendeva in via pregiudiziale dalla esegesi delle norme disciplinanti le categorie confinananti (in argomento v.: D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, III, *I redditi mobiliari*, Padova, 1975, 266; BERLURI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Milano, 1977; MICHEL, *Reddito d'impresa*, cit., 399 ss.).

La disposizione dell'art. 49, 1° co., del d.p.r. 597 del 1973 definiva, infatti, il reddito di lavoro autonomo come quello derivante dall'esercizio di arti e professioni, compreso l'esercizio in forma associata, aggiungendo, al 2° comma, che per esercizio di arti e professioni si dovesse intendere l'esercizio per professione

abitata, ancorché non esclusiva e senza vincolo di subordinazione, di attività diverse da quelle considerate nei titoli II e V, nel cui ambito erano rispettivamente disciplinati i redditi fondari e quelli di impresa (sul confronto tra la disciplina dell'IVA e quella dell'IRPEF nella delimitazione della fattispecie relativa al lavoro autonomo, v.: D'AMATI, *Nuovi profitti delle imposte sui redditi*, Padova, 1980, 119 ss.).

L'orientamento prevalente della dottrina riteneva che mancasse una puntuale definizione della nozione di reddito di lavoro autonomo (tuttavia a favore dell'esistenza di una puntuale definizione basata sul criterio della residualità si era già espresso: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 12; mentre qualche tesi isolata già escludeva la natura di norma residuale a quella dell'art. 49, v.: NAPOLITANO, *Il possesso e le attività produttive di reddito fiscale di impresa*, Milano, 1982, 123); che il legislatore, nell'esimersi da formule definitive, avesse puramente indicato i tipi di reddito ai quali intendeva praticare un determinato trattamento, collegato, per mero riferimento, al concetto di lavoro autonomo (in tal senso: CIANI, *Lavoro autonomo e piccola impresa nell'applicazione della legge tributaria*, cit., 116); che, infine, il concetto di reddito di lavoro autonomo dovesse essere ricercato all'interno delle norme di diritto tributario, ma con riferimento alle disposizioni indirizzate a regolare l'assetto di altre categorie di reddito (così testualmente: GULMANELLI, *La nozione di lavoro autonomo*, cit., 913).

La connotazione di residualità, che emergeva dall'esplicito riferimento alle attività dei titoli II e V nella stessa formulazione della norma, è venuta parzialmente meno, secondo l'orientamento prevalente della dottrina tributaria, con il nuovo disposto dell'art. 49 del T.U. del 1986. Questo accorpa in un solo comma le disposizioni del previgente art. 49 contenute nei due commi iniziali, riproducendone fedelmente il primo, ove si prevedeva «sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni» e modificandone il secondo per accogliere una definizione, dal tenore più puntuale, di esercizio di arti e professioni. Con tale formula si intende ora l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle di impresa considerate nel capo VI. La comprensione, nella categoria in oggetto, dei redditi di lavoro autonomo prodotti in forma associata è lasciata dal T.U. alla norma di chiusura del comma, con una collocazione migliore rispetto a quella che aveva nel d.p.r. 597 del 1973.

Non è tanto l'eliminazione dell'inciso riguardante le attività disciplinate nel capo II, da cui discendevano redditi fondari, ad affievolire il carattere residuale della categoria. Infatti, permangono pur sempre il riferimento alla più pregnante categoria dei redditi di impresa, mentre già nel vigore del d.p.r. 597 si riteneva sovrabbondante la distinzione dalla categoria dei redditi fondari. Il chiarimento del legislatore agli effetti di tale ultima categoria poteva solo spiegarsi alla luce del fatto che nel T.U. del 1958 talune fattispecie reddituali di derivazione agraria, quali il reddito derivante da terreni condotti in affitto se vi era prevalenza del lavoro del coltivatore e dei suoi familiari, ricadevano nella categoria dei redditi di lavoro autonomo. Per il resto il d.p.r. 597, innovando rispetto alla previgente

disciplina, aveva reso talmente netta la separazione tra le due categorie reddituali da ritenersi in massima parte superfluo il chiarimento (per taluni rapporti di incerta qualificazione reddituale, si v. tuttavia: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 18, nt. 14).

Stante l'attuale formulazione dell'art. 49 del T.U., dovrebbe dunque ritenersi sovrabbondante anche l'esplicito riferimento che debba trattarsi di attività diverse da quelle che originano redditi di impresa. In tal senso si esprime infatti la stessa relazione ministeriale al T.U., laddove chiarisce che la precisazione è stata conservata in considerazione dell'uso, invalso nel linguaggio comune, di denominare «lavoro autonomo» anche l'esercizio di attività commerciali. Il chiarimento della relazione ministeriale conferma inoltre la veridicità di quanto va affermando la dottrina tributaria da qualche tempo e cioè che il legislatore tributario non si limita a recepire esclusivamente istituti giuridici, ma è aperto anche al linguaggio corrente ed al differente significato che nell'ambito di questo linguaggio un istituto possa assumere rispetto a quello civilistico. Nel codice civile, infatti, alla figura del lavoratore autonomo è contrapposta quella del lavoratore subordinato e dell'imprenditore (compreso il piccolo imprenditore) e non vi sarebbe spazio dunque per qualificare come lavoro autonomo l'esercizio di attività commerciali (si v. al riguardo: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 197).

È piuttosto l'introduzione dell'enuciato «attività di lavoro autonomo» che ha spinto la dottrina tributaria a mitigare le accuse di residualità alla categoria (v. in tal senso: D'AVALLA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 328; sono del parere che la categoria continui ad essere identificata in maniera residuale: D'AMATI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1992, 349; LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 1992, 183), ritenendosi che la norma abbia ora un contenuto definitorio più puntuale, grazie all'apporto originale del riferimento all'esercizio di attività di lavoro autonomo, espresso non più in termini negativi di esclusione, bensì con un costrutto di tipo positivo (ritiene sostanzialmente immutata la definizione di reddito, rilevando che è solo venuto meno il requisito della mancanza del vincolo di subordinazione: BERLARI, *I redditi di lavoro autonomo*, in *Commentario al T.U.I.R. ed altri scritti*, in Studi in memoria di Antonio Emanuele Granelli, 1990, Roma, 206). La stessa relazione ministeriale al T.U. precisa che la sostituzione della formula meramente negativa con la precisazione «attività di lavoro autonomo» consente, da un lato, un maggior avvicinamento alla nozione di esercizio di arti e professioni come delineato agli effetti dell'imposizione indiretta in materia di IVA (cf. art. 5, d.p.r. 633 del 26-10-1972) e, dall'altro, l'eliminazione del carattere di residualità della formula definitoria con una maggior garanzia di certezza del diritto.

Altro punto di contrasto a carattere generale in dottrina, dai contorni più teorici che pratici, concerne la questione se, una volta ammesso il contenuto definitorio, lo si possa esaltare come contributo originale o se, all'opposto, lo si debba ridurre ad una specificazione tautologica, per aver ripetuto il legislatore con parole diverse quel medesimo concetto di cui avrebbe voluto offrire la definizione (per la tautologia, v.: TESAURO, *Istituzioni*, 2, cit., 26, nt. 24; per una

definizione solo apparentemente tautologica v.: FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit. 616; per la mancanza di efficacia o di esaurienza del chiarimento normativo: D'AVALLA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo nel T.U.I.R.*, cit. 329).

Nell'analizzare, sotto il profilo strutturale, il presupposto di imposta delineato dal legislatore nel l. co. dell'art. 49 del T.U. agli effetti della categoria generale dei redditi di lavoro autonomo, sono di seguito esaminati separatamente quelli che si ritengono essere gli elementi oggettivi e soggettivi che lo integrano, comprendendo tra i primi il requisito dell'esercizio di arti e professioni, tra i secondi i caratteri di professione abituale, di autonomia e di esercizio in forma individuale o associata dell'attività (sulla tradizionale distinzione tra elemento oggettivo ed elemento soggettivo in relazione al presupposto dell'imposta, v.: GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 152; VANNI, *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962, 296).

Per quanto entrambi gli elementi, quello oggettivo e quello soggettivo, corrono unitariamente ad integrare la fattispecie dei redditi di lavoro autonomo, vi è da osservare che si riscontrano nella dottrina tributaria differenti opinioni in merito all'apporto definitivo di ciascuno dei due profili che strutturano il presupposto di imposta agli effetti dei redditi della categoria. È dato infatti per ceppure, nell'orientamento prevalente, una progressiva rivalutazione dell'aspetto soggettivo, delle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa, su quello oggettivo della natura dell'attività esercitata, in particolar modo agli effetti della individuazione dei connotati distintivi della categoria in esame in rapporto alle altre confinanti.

Tale impostazione sarebbe spiegabile sulla base di almeno due differenti considerazioni. La prima, di ordine giuridico, è connessa al riconoscimento, presoché generale, che la stessa prestazione lavorativa può dar luogo a differenti categorie reddituali (si v. per tutti: PUORI, *Il lavoro dipendente*, cit. 35), pur non essendo pacifica in dottrina l'individuazione delle categorie oggetto di possibile sovrapposizione. Ne consegue che diventa determinante, ai fini della ascrivibilità del reddito all'una o all'altra categoria, la verifica della sussistenza degli elementi soggettivi. La seconda considerazione, di ordine sociologico, poggia sulla osservazione della realtà economica e più precisamente sugli attuali processi di trasformazione che coinvolgono sia l'attività di impresa, sia l'attività di lavoro autonomo, sia, infine, quella di lavoro subordinato, cui la produzione legislativa si adegua con notevole distacco temporale.

Per quanto riguarda più da vicino la categoria dei redditi in esame, tali processi di trasformazione, tipici delle società ad alto grado di industrializzazione, determinano il sorgere di nuove attività di lavoro e, col tempo, la loro « professionalizzazione », intesa quale tendenza ad assumere i connotati tipici delle tradizionali professioni liberali, mentre queste ultime tendono, talvolta, ad appropiarsi dei connotati della imprenditorialità. Di tali processi sono riprova le numerose proposte di legge di riordino delle libere professioni già riconosciute e quelle di istituzione di abbi per le nuove attività emergenti. Stante l'esistenza di tali processi di metamorfosi, le prestazioni lavorative, oggettivamente conside-

vibilità del reddito da queste prodotto all'una o all'altra categoria. Ne consegue nuovamente la necessità di cogliere nei profili soggettivi di svolgimento dell'attività il criterio distintivo ultimo.

In tal senso potrebbe essersi mossa la dottrina tributaria e la stessa giurisprudenza, le quali, constatata la conflittualità tra « esperienza giuridica » ed « esperienza economica », hanno probabilmente trovato nei connotati soggettivi qualificati dalla normativa, più che in quello oggettivo, lo strumento giuridico di ascrivibilità del reddito alla categoria dei redditi di lavoro autonomo in rapporto ad altre categorie reddituali [sul problema del rapporto tra esperienza giuridica ed esperienza economica, v.: PUORI, *Riflessioni sulla definizione giuridica di reddito (A proposito di una recente opera sulla progettazione giuridica del reddito)*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, 272, nt. 5].

Per quanto concerne infine il profilo funzionale del presupposto, agli effetti della categoria generale dei redditi di lavoro autonomo, si osserva che questo non può considerarsi fattispecie costitutiva dell'obbligo di dichiarazione dei redditi, atteso che gli esercenti arti e professioni sono soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. Pertanto l'obbligo di dichiarazione sussiste a prescindere dalla mancanza del presupposto di imposta e dunque anche in assenza di redditi (ai sensi dell'art. 1, d.p.r. 29-9-1973, n. 600).

4. Segue. L'elemento oggettivo dell'esercizio di arti e professioni.

Il presupposto di imposta, per la categoria dei redditi di lavoro autonomo, è individuabile, sotto il profilo oggettivo, nel possesso di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (art. 49, l. co., d.p.r. 22-12-1986, n. 917). Tale delimitazione strutturale del presupposto oggettivo pone delicate questioni interpretative sulla portata ed estensione del concetto di « esercizio di arti e professioni » nei rapporti della nozione contenuta nel secondo periodo della norma in esame di « esercizio di attività di lavoro autonomo ».

L'espressione « arti e professioni » fu introdotta per la prima volta nella legislazione tributaria nel 1907 (art. 52, r.d. 11-7-1907, n. 560, v.: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit. 372, nt. 164) a fini di interpretare, sia pur mediante una esemplificazione, quali fossero i redditi professionali oggetto della categoria C del T.U.I.R. di ricchezza mobile del 1877 (l. 24-8-1877, n. 4021). In tale occasione il legislatore, infatti, li intese quali « redditi dipendenti unicamente dall'opera dell'uomo, come l'esercizio di una professione o un'arte ». Nell'evoluzione legislativa, dunque, le arti e le professioni si qualificano, in ambito tributario, come attività tipiche in cui si esplica il solo fattore lavoro umano, in contrapposizione alle industrie e ai commerci, frutto della composizione di tale fattore con il capitale. L'imposizione mobiliare dell'epoca non conosceva, infatti, i redditi di lavoro autonomo né quelli di impresa; più sensibile alla *théorie de la source* individuava e denominava le tipologie reddituali in funzione delle fonti produttive, redditi di lavoro e redditi misti di capitale e lavoro (sulla teoria della fonte: VANNI, *Opere giuridiche*, II, cit. 363).

I successivi interventi legislativi, cui non si fa esplicito riferimento per esigenze di economia del lavoro, dimostrano un crescente protagonismo delle arti e professioni nell'ambito della propria categoria dei redditi di lavoro, fino a diventare le attività produttive per antonomasia dei redditi di lavoro autonomo. Il criterio distintivo della categoria in oggetto sarebbe dunque definito, in prima istanza, su base oggettiva (v.: TESAURO, *Istituzioni*, 2, cit., 52). Secondo una possibile interpretazione l'esclusivo ed immediato riferimento all'esercizio di arti e professioni, operato dal legislatore nel delimitare il presupposto oggettivo, varrebbe dunque ad escludere dalla categoria i redditi eventualmente derivanti da altre attività e condurrebbe, al tempo stesso, alla non convergenza di tale nozione con quella, più generica, di «esercizio di attività di lavoro autonomo», avente rilevanza agli esclusivi effetti della definizione strutturale del presupposto sotto l'aspetto soggettivo.

La non coincidenza delle due nozioni di esercizio di arti e professioni e di esercizio di attività di lavoro autonomo, nonché la tesi della irrilevanza di quest'ultimo concetto a fini della definizione del presupposto oggettivo di imposta agli effetti della categoria reddituale in esame, conduce altresì alla conclusione che, nell'attuale formulazione dell'art. 49 del d.p.r. 917, non vi sia spazio, pur con le dovute limitazioni connesse alle fattispecie assimilate, per la configurabilità di redditi di lavoro autonomo che siano la risultante dell'esercizio di attività non arti e professioni.

Si è a lungo discusso in dottrina sulla maggiore o minore estensione della nozione di arte e di professione; sulla possibilità che i due concetti siano stati, dal legislatore tributario, dilatati o circoscritti rispetto al loro significato tradizionale o alla categoria civilistica; sulla sostenibilità della tesi, infine, che ammetteva essere riconducibili, al presupposto generale dell'art. 49, taluni redditi derivanti dall'esercizio di attività non arti e professioni.

La questione non è pacifica in dottrina, né in giurisprudenza, nel vigore sia del nuovo T.U., sia del previgente d.p.r. 597 dove, peraltro, la mancanza di una esplicita nozione di esercizio di «attività di lavoro autonomo» e, in sua vece, l'espresa menzione di esercizio di «attività diverse», con chiaro tenore residuale, contribuiva a delineare ulteriori risvolti della questione.

In particolare nel vigore del d.p.r. 597 un certo seguito aveva quella tesi (v.: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 356) che identificava nelle arti e professioni un primo nucleo indefettibile delle attività di lavoro autonomo, peraltro non esauriente la fattispecie generale del 2 comma, ove la formulazione della norma denotava l'esistenza di ulteriori attività. Tuttavia la tesi postulava, più che il sostanziale riconoscimento di un secondo *genus* di attività non arti e professioni, una interpretazione della disposizione volta ad assumere i termini arte e professione nel loro significato più ampio e dunque ricadendosi pur sempre in quello stesso *genus* di attività.

Si sosteneva, ad esempio, la necessità di intendere l'esercizio di un'arte, in una lata accezione, anche come esercizio di quelle attività che comportano l'uso di un complesso di tecniche e metodi concernenti una qualunque realizzazione o applicazione pratica (v. testualmente: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*,

cit., 373), anziché restringerlo al mero esercizio di attività artistiche, intese quale esaltazione esteticamente valida delle capacità espressive dell'uomo. Così come lo stesso esercizio di professioni non poteva essere riduttivamente circoscritto a quelle c.d. liberali, bensì esteso anche alle professioni non protette e ad altre ancora, atipiche o innominate (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 374).

Una delle maggiori questioni, tuttora discussa, riguardava infatti l'ascrivibilità alla categoria dell'art. 49 dei redditi derivanti dai c.d. mestieri, attività che non erano di certo sconosciute al legislatore tributario, stante la loro esplicita menzione, accanto alle arti, nella legge di delega al Governo per l'attuazione della riforma tributaria [v.: art. 5, 1 co., lett. c), l. 9-10-1971, n. 825, ai fini della statuizione dei criteri direttivi sulla disciplina in materia di IVA] ed in contrapposizione alle professioni [v.: art. 5, 1 co., lett. d)]. Dubbia era, infatti, la collocazione dei mestieri tra le attività artigianali o tra le attività artistiche e, d'altro canto, quanto mai opinabile era la concezione del prodotto delle arti come opera dell'intelletto contrapposta al prodotto dei mestieri quale opera manuale, per l'evidente *imparse* in cui si sarebbe trovato chiunque avesse voluto distinguere il reddito derivante ad esempio da un'opera pittorica a seconda fosse stato prevalente l'apporto artistico intellettuale o quello manuale [v. sul punto: CIANI, *Lavoro autonomo*, cit., 114; INGROSSO, *Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (artt. 51 e 115 del T.U.I.R. n. 917/1986)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 55 ss.].

Non trattandosi dunque del concreto riconoscimento di un ulteriore *genus* di attività non arti e professioni, ma più semplicemente dell'adattamento del concetto tradizionale di esercizio di arti e professioni alle più moderne e variegiate tipologie economiche, le interpretazioni sopra citate, ove riportate alla nuova formulazione del T.U., condurrebbero probabilmente alla conclusione della non ascrivibilità, alla categoria dei redditi di lavoro autonomo, dei redditi derivanti da attività non arti e professioni, salvo le fattispecie assimilate. La tesi ha avuto dunque il pregio di trovare una giustificazione alla formula definitoria di reddito di lavoro autonomo costruita, dal legislatore del previgente d.p.r. n. 597, in termini residuali. In altre parole l'ammettere che l'esercizio di arti e professioni, riduttivamente intese, rappresentava il nucleo indefettibile, ma non il solo, del 2 co. dell'art. 49, era volto a dimostrare, ed in ciò risiede il pregio del contributo dottrinale, che la residualità non rappresentava, in negativo, il limite della formulazione legislativa, bensì, in positivo, il criterio vero e proprio normativamente utilizzato per aggregare attività artistiche e professionali non commerciali e non organizzate (v. testualmente: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 349 ss.).

A tale orientamento dottrinale si contrapponeva una tesi minoritaria, secondo la quale la fattispecie generale, delineata nell'art. 49 del d.p.r. 597, si riduceva a comprendere i redditi derivanti dalle attività tipicamente inquadrabili nel lavoro autonomo, quali sono per tradizione le professioni intellettuali (si v. sul punto: GULMANELLI, *La nozione di lavoro autonomo*, cit., 931). Tale orientamento poggiava sulla eccessiva dilatazione delle attività produttive di redditi di impresa, sollevando perplessità in dottrina sotto diversi profili.

Agli effetti dell'art. 51, 3 co., ci si chiedeva se attività di mera prestazione di servizi e prive della benché minima organizzazione imprenditoriale, quali le attività del giardiniere, dell'elettricista, del barbiere, della donna delle pulizie [v. testualmente: POLANO, *La Commissione Centrale*, cit., 743; v. sul punto: TSAURO, *L'imprenditore (fiscale) senza impresa. Il caso dei portieri di albergo e delle provvigioni delle imprese di autonoleggio*, in *Boll. trib.*, 1980, 93] fossero correttamente inquadrabili nella categoria dei redditi di impresa (v. sul punto: BERLIRI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 108). Inoltre si puntualizzava che la restrizione della categoria generale ai soli redditi derivanti dall'esercizio di professioni intellettuali mal si conciliava con il pressoché unanime riconoscimento della natura residuale della categoria dei redditi di lavoro autonomo (v.: VERRUCOLI, *Riforma tributaria ed evoluzione del concetto di impresa*, in *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Atti Convegno Macerata, 12/13-11-1976, Milano, 1978, 86). Infine, si richiamava l'attenzione (v.: POLANO, *La Commissione centrale*, cit., 743) sulla circostanza che le stesse disposizioni civilistiche, nel dettare la disciplina del lavoro autonomo, regolamentano separatamente l'ipotesi particolare di esercizio delle professioni intellettuali del capo II da quelle di carattere generale del capo I e si coglieva dunque una sorta di parallelismo con l'art. 49, 2 co., del d.p.r. 597. In definitiva l'orientamento maggioritario riteneva che la nozione di professione accolta dal legislatore tributario fosse più estesa di quella civilistica dell'art. 2229, circoscritta alle sole professioni intellettuali (si v. per tutti: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 29).

L'orientamento dottrinale sostenitore, pur nella varietà delle singole posizioni, della non esclusività dell'esercizio di arti e professioni agli effetti della configurabilità delle attività produttive di redditi di lavoro autonomo (tra i quali si v.: MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. fm.*, 1974, I, 403; FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, 120; POLANO, *La Commissione centrale*, cit., 744) giunse, su posizioni estreme, a delineare l'esistenza di un secondo *genus*, costituito dalle attività dei c.d. lavoratori autonomi manuali e non intellettuali in contrapposizione alle attività intellettuali svolte dagli artisti e dagli esercenti professioni liberali (v.: CIANI, *Lavoro autonomo e piccola impresa*, cit., 108 ss.).

Tale tesi, del tutto minoritaria nell'ambito del filone citato, muovendo dalla nozione comune di lavoratore autonomo sosteneva l'esistenza di lavoratori autonomi non qualificabili come imprenditori, in quanto svolgenti mestieri non rientranti tra le attività artigianali disciplinate dalla l. 25-7-1956, n. 860, né tra le attività, pur dotate di un minimo di organizzazione, che sono alla base della nozione di piccolo imprenditore dell'art. 2082 c. c. Le attività di tali lavoratori autonomi manuali costituivano dunque una sottocategoria, affiancata alle attività artistiche e professionali, atta a produrre redditi di lavoro autonomo. Siffatta opinione, che validamente individuava particolari attività manuali di dubbia qualificazione reddituale, non fu condivisa dalla prevalente dottrina (si v. per tutti: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 355, nt. 135) proprio per l'eccessiva dilatazione che presupponeva della categoria dei redditi

di lavoro autonomo, i quali, in ultima analisi, avrebbe ricompreso anche i redditi dei piccoli imprenditori e degli artigiani più propriamente qualificabili, secondo l'orientamento della prevalente dottrina tributaria, come redditi di impresa (sulla inesistenza di una definizione di piccolo imprenditore nella legislazione tributaria, v.: PORTTO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 133 ss.).

Le posizioni dottrinali sopra riportate tentavano una interpretazione adeguata della norma dell'art. 49, 2 co., del d.p.r. 597 con il dettato dell'art. 51, 3 co., il quale riconduceva alla categoria dei redditi di impresa i redditi derivanti dalle attività di prestazione di servizi a terzi, non rientranti nell'art. 2195 c.c., se organizzati in forma di impresa. Disposizione che è stata ripresa anche nella nuova formulazione dell'art. 51 del nuovo T.U., nel cui 2 co., alla lett. a), è previsto che debbano essere considerati redditi di impresa i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c. c.

Nell'affrontare le questioni attinenti alla interpretazione del combinato disposto dei prevenienti artt. 49 e 51, rispettivamente 2 e 3 co., è riscontrabile nella letteratura tributaria un duplice orientamento che si differenzia a seconda del riconoscimento della natura di norma di chiusura alla prima o alla seconda delle disposizioni suddette. Alla tesi (v.: CIANI, *Lavoro autonomo*, cit., 117) che sosteneva la natura residuale della nozione di redditi di lavoro autonomo era, infatti, comparsa il riconoscimento di norma di chiusura all'art. 49, nel cui alveo finivano per confluire tutte le fattispecie di confine. D'altro canto, al riconoscimento di norma di chiusura all'art. 51 conseguiva l'attrazione delle stesse fattispecie nella categoria dei redditi di impresa (v.: MICHELI, *Reddito d'impresa*, cit., 401; POLANO, *Attività commerciali*, cit., 104).

A tale ultima interpretazione, in particolare, la dottrina era spinta dalla genesi del 3 co. dell'art. 51, osservandosi che, in occasione dei lavori preparatori alla riforma tributaria, la Commissione parlamentare dei Trenta aveva proposto, in luogo della norma poi accolta incentrata sul requisito della organizzazione, una formulazione secondo cui dovevano considerarsi come attività commerciali, oltre alle attività di cui all'art. 2195 c.c., anche le attività di servizi a terzi contro corrispettivo quando non fossero rientrate nel concetto di lavoro autonomo. Si coglieva in definitiva in tutto l'art. 51, non solo nel 3 comma, un preciso *leit-motiv* (v. testualmente: MICHELI, *Reddito d'impresa*, cit., 409) nel senso di ricondurre al reddito di impresa tutti i redditi derivanti da lavori autonomi non riconducibili essenzialmente o esclusivamente all'energia lavorativa del singolo in quanto presupponenti un minimo di collaborazione e quindi di organizzazione.

Della tesi sostenitrice dell'esistenza di un secondo *genus* di attività a base dell'art. 49 si è appropriata la giurisprudenza la quale, con una indubbia forzatura dell'art. 51, che non conosceva una tale distinzione, ha contrapposto la figura dell'artigiano industriale e dell'artigiano prestatore di servizi organizzato in forma di impresa, riconducibili rispettivamente al 2 e al 3 co. dell'art. 51, alla figura dell'artigiano prestatore di servizi non avente una organizzazione

ne imprenditoriale, il cui reddito era attratto dalla norma residuale dell'art. 49, 2° co. (sulla questione v. *infra*: GIOVANNINI). Nella fattispecie generale dei redditi di lavoro autonomo rientravano dunque, accanto ai tradizionali redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, i redditi prodotti con lo svolgimento di attività di prestazione di servizi prive del requisito della industrialità (sul punto si v. di recente: GRUPPA SALVETTI, *Sulla irragionevole distinzione tra artigiani produttori di beni e prestatori di servizi*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 463).

La questione della esistenza di attività produttive di redditi di lavoro autonomo non qualificabili come arti e professioni fu peraltro sviata dai suoi termini essenziali per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 42 del 1980 (Corte cost., 26-3-1980, n. 42, cit., 287) che, dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, 2° co., del d.p.r. 599 del 1973, nella parte in cui non escludeva da ILOR i redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi di impresa, diede spazio a successive pronunce giurisprudenziali volte ad estendere le fattispecie rientranti nella categoria dei redditi di lavoro autonomo al fine di sottrarle alla più onerosa imposizione che gravava sui redditi di impresa (a commento della quale si vedano: FALSTRA-DOLFIN, *ILOR e redditi di lavoro autonomo*, in *Leggi civ. comm.*, 1980, 649; FEDELA, *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. trib.*, 1980, I, 1797; MARONGU, *Incostituzionalità dell'ILOR sui redditi di lavoro autonomo*, in *Dir. e prat. trib.*, 1980, II, 189; TABET, *L'ILOR ed il lavoro autonomo*, in *Dir. e prat. trib.*, 1980, 287; TESAURO, *Prime considerazioni sulla sentenza di illegittimità dell'ILOR*, in *Corr. trib.*, 1980, 649).

La dottrina tributistica non condivise il successivo indirizzo giurisprudenziale, cui diede adito la citata pronuncia costituzionale, volto ad una riqualificazione dei redditi prodotti mediante l'esercizio di attività tipicamente a carattere artigianale ed imprenditoriale, sia pur di piccola dimensione. Furono, infatti, ricondotti alla categoria dei redditi di lavoro autonomo i redditi prodotti da un pasticciere, da un fabbro, da un venditore ambulante di frutta, da un portabagagli e da altre figure similari (a commento di tale orientamento giurisprudenziale si v.: GRUPPA SALVETTI, *Per una definizione della «zona grigia»*, cit., 967).

Stante, infatti, la scelta del legislatore fiscale di utilizzare le medesime categorie reddituali a fini IRPEF e ILOR, imposte aventi tuttavia una differente funzione discriminatrice, fu gioco-forza della giurisprudenza sostenere il riconoscimento della natura di lavoro autonomo ai redditi provenienti dall'esercizio delle sopra menzionate attività, diverse da arti e professioni, purché non assimilabili a quelle di impresa, al fine di salvaguardarle in concreto dalla dichiarata incostituzionalità della imposizione ILOR. Ciò valse a sacrificare, in parte, il tono «neutrale» che aveva caratterizzato il dibattito dottrinale fino ad allora, poiché la questione ILOR introduceva, in termini di interessi economici, una netta differenziazione tra le due categorie reddituali, che né i diversi sistemi di tenuta delle scritture contabili, né l'istituto della ritenuta d'acconto, quale figura tipica di riscossione dei redditi di lavoro autonomo, erano riusciti a porre.

Inaugurato dalla sentenza della Corte costituzionale, l'orientamento giurisprudenziale che comincia a delinearsi agli inizi degli anni ottanta tende a dilatare la fattispecie dei redditi di lavoro autonomo per ricomprendervi tutti quei redditi che, prodotti in assenza di una organizzazione imprenditoriale, non sono assimilabili a quelli di impresa (si v. in argomento: D'AVALA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 333; TABET, *Interrogativi sulla qualificazione del reddito derivante dall'esercizio della cosiddetta «professione-impresa»*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 112; GRUPPA SALVETTI, *Reddito di impresa e reddito professionale*, Milano, 1993, 23 ss.).

Dal canto suo la dottrina, pur essendo maggiormente attratta, per via del *casus belli*, dal tema dei redditi di lavoro autonomo di quanto non lo fosse stata nel decennio precedente, è stata fortemente critica nei confronti di siffatto indirizzo, non giustificandosi la tendenza dei giudici ad agire in sede interpretativa sulla articolazione delle categorie, ovvero, sulla qualificazione delle singole fattispecie ai fini di una più equa applicazione dell'ILOR, laddove solo un intervento legislativo avrebbe potuto dirimere le questioni lasciate aperte dalla sentenza costituzionale (v. testualmente: TABET, *Interrogativi sulla qualificazione del reddito*, cit., 113).

Per ciò che concerne il problema qui esaminato del presupposto oggettivo dei redditi di lavoro autonomo, non vi è dubbio, infatti, che il risultato di tale orientamento giurisprudenziale (sul quale v. in generale: MARONGU, *Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. e prat. trib.*, 1988, II, 1300; CIANI, *Redditi di lavoro autonomo*, in *Enc. giur.*, XXVI, Roma, 1990, 5) sia stato quello di aver ridefinito tale presupposto in via interpretativa, da un lato estendendolo a redditi prodotti nell'esercizio di attività non arti e professioni, tipicamente ai redditi di piccoli imprenditori, artigiani, agenti di commercio e proccacciatori d'affari, (a richiamo e commento della vastissima produzione giurisprudenziale v.: POLANO, *La Commissione Centrale*, cit., 740 ss.; COCCO, *Sulla qualificazione fiscale delle attività di prestazione di servizi a terzi ai sensi dell'art. 51, d.p.r. n. 597*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, 199 ss.; MARONGU, *Redditi di lavoro autonomo o d'impresa ai fini dell'imposta locale sui redditi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1982, II, 840 ss.; GRUPPA SALVETTI, *Per una definizione*, cit., 967 ss.; TABET, *Sulla qualificazione*, cit., 549 ss.; GALLO, *Critica all'attuale orientamento della Corte costituzionale in tema di ILOR sul reddito degli agenti, rappresentanti e proccacciatori d'affari*, in *Giur. imp.*, 1988, V, 938 ss.; GIOVANNINI, *L'imprenditore commerciale e l'art. 51 del T.U.I.D.: una «nuova lettura» per armonizzare il sistema*, in *Rass. trib.*, 1988, 607 ss.; PACE, *Problemi relativi al valore della qualificazione formale dell'agente di commercio ai fini della tassazione ILOR*, in *Boll. trib.*, 1988, 532 ss.; SACCHETTO, *La qualificazione del reddito dell'artigiano ai fini IRPEF e ILOR*, in *Boll. trib.*, 1989, 1205 ss.; TABET, *Problemi vecchi e nuovi*, cit., 181 ss.; CARPENTIERI, *La nozione fiscale di reddito d'impresa tra IRPEF e ILOR: i dubbi della giurisprudenza di merito, la posizione della Cassazione e i recenti tentativi di risolvere il problema in via normativa*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 993 ss.; CIANI, *Gli agenti di commercio e l'ILOR*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 411 ss.; Id., *Redditi d'impresa assimilabili fiscalmente a quelli di lavoro autonomo*, in *Rass. trib.*,

1990, I, 653 ss.; GIOVANNINI, *Note in tema di organizzazione imprenditoriale nel sistema delle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 601 ss.; GRUPPA SALVETTI, *Sulla irragionevole distinzione*, cit., 463 ss.; LUPI, *Aggiornamenti in tema di ILOR e piccole imprese*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 449; *Id.*, *L'organizzazione in forma d'impresa nella giurisprudenza sull'ILOR*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 26 ss.; GIOVANNINI, *Finalmente le sezioni unite chiedono il tema dei redditi artigianali*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II, 94 ss.; INGROSSO, *Reddito d'impresa*, cit., 49 ss.), dall'altro soltraendovi redditi che, pur derivanti dall'esercizio di arti e professioni, fossero assimilabili ai redditi di impresa per la presenza di una organizzazione imprenditoriale, tipicamente i redditi derivanti dalla c.d. «professione-impresa» (a richiamo e commento della giurisprudenza v.: BASTANELLI, *Sull'equiparabilità a fini impositivi del reddito professionale a quello d'impresa*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, II, 1188 ss.; TABER, *Manipolazione e monitoraggio nella sentenza costituzionale sull'ILOR*, in *Giur. it.*, 1987, III, 2 ss.; TABER, *Interrogativi*, cit., 112 ss.; FERRARU, *Il problema della qualificazione del reddito derivante dall'esercizio della «professione-impresa»*, in *Corr. trib.*, 1988, 2778 ss.; GIOVANNINI, *Le professioni intellettuali fra legislazione civile e fiscale: note critiche ed interpretative*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 81 ss.; SCHIANO DI PEPE, *Professionista intellettuale ed attività di impresa ai fini ILOR*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, 1252 ss.; GIOVANNINI, *Una «ipotesi di lavoro» per qualificare i redditi professionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 917 ss.; BATTISTONI FERRARA, *Reddito professionale e reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 502 ss.), capovolgendo con siffatto operato il criterio stesso della residualità accolto nell'art. 49 del d.p.r. 597 (si v. testualmente: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 393). Nella formulazione del presupposto messa in atto dalla giurisprudenza si tendeva in definitiva a svuotare di contenuto e di importanza l'elemento oggettivo per introdurre un ulteriore elemento soggettivo individuabile nella patrimonialità dell'attività svolta (sul principio della patrimonialità v.: TABER, *Interrogativi sulla qualificazione del reddito*, cit., 114).

A ricondurre la questione nei suoi temi centrali è stata la stessa Corte costituzionale con sentenza del 1986 (Corte cost. n. 87 del 1986 in *Rass. trib.*, 1986, II, 461, con nt. di FANTOZZI, *Ancora equivoci sulla nozione fiscale di reddito d'impresa*), seguita dalla Cassazione (Cass., Sez. I, 17-11-1986, n. 3477, in *Rass. trib.*, 1987, II, 545, con nt. di TABER, *Sulla qualificazione del reddito dell'agente di commercio a fini ILOR*) la quale ha ritenuto, modificando il proprio orientamento (espresso nella precedente decisione: Cass., Sez. I, 16-2-1982, n. 952, in *Dir. e prat. trib.*, 1982, II, 840, con nt. di MARONGU, *Redditi di lavoro autonomo e d'impresa*, cit.), che l'art. 51, dettato in materia di IRPEF, non possa acriticamente applicarsi ai fini dell'ILOR e che pertanto il giudice deve accertare se, ai fini dell'imposta locale, ricorrono i requisiti minimi perché si possa parlare di impresa.

Criticata dalla dottrina (si v.: GRANELLI, *Ancora sulla distinzione fra impresa e lavoro autonomo*, in *Boll. trib.*, 1987, 1003; FANTOZZI, *Il reddito di impresa: relazione introduttiva*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 3; TABER, *Problemi vecchi e nuovi in tema di imposizione sul reddito degli agenti di commercio*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 181) per il tentativo di differenziare la nozione di reddito di impresa a

fini IRPEF da quella a fini ILOR, la sentenza produce quanto meno l'effetto di non scardinare, limitatamente all'IRPEF, la fattispecie generale oggetto delle due categorie reddituali del lavoro autonomo e dell'impresa, salvo riuscire, con chiaro intento discriminatorio, in materia di imposizione ILOR. L'intervento del legislatore, con l'art. 9, l. 29-12-1990, n. 408, ha definitivamente disgiunto i due presupposti impositivi (sul punto v.: FANTOZZI, *Si ritorna all'imposta di ricchezza mobile*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 10; LUPI, *Imprese individuali e società personali: due parole contro lo smantellamento dell'ILOR*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 177).

Sulla questione generale della ammissibilità che l'esercizio di arti e professioni possa dar luogo, in presenza di una data organizzazione, ad un reddito fiscalmente qualificabile di impresa, all'orientamento che ammette l'esistenza della c.d. «professione-impresa» (v.: POLANO, *Attività commerciali*, cit., 79), si contrappone quella parte della dottrina che esclude l'ascrivibilità alla categoria dei redditi di impresa dei redditi derivanti dall'esercizio delle professioni intellettuali «protette», stante la rilevanza dell'*intuitus personae* quale elemento che impedisce di considerare oggettivamente tali attività, sostenendosi che per il loro stretto collegamento al soggetto che le svolge sono e rimangono attività di puro lavoro autonomo, anche in presenza di cospicua organizzazione (v. testualmente: NAPOLITANO, *Il possesso e le attività*, cit., 121; sul punto v.: FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, cit., 112 ss.; ritiene determinante il rapporto tra attività lavorativa e struttura organizzativa quale criterio distintivo: TESAURO, *Istituzioni*, 2, cit., 52, rilevando che nell'attività di lavoro autonomo la struttura organizzativa ha una funzione servente, mentre nell'attività di impresa predomina l'apporto della organizzazione).

La tesi dottrinale sopra esposta non trova tuttavia validi argomenti di sostegno nella formulazione della norma tributaria. Si è, infatti, a questa opinione che non è possibile ricercare nell'art. 49 un criterio discreto tra attività di lavoro autonomo intellettuale e non intellettuale oppure tra attività protette e non protette (v. testualmente: TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 94; sul punto v.: BATTISTONI FERRARA-GRUPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario*, Parte speciale, 2, Torino, 1992, 80).

La questione si è posta con riguardo particolare all'esercizio delle professioni mediche, per i servizi sanitari resi da cliniche, case di cura, laboratori ed altri istituti organizzati in forma di impresa, nonché con riguardo all'esercizio della professione di ingegnere, per i servizi di progettazione resi dalle c.d. società di *engineering*. Il tema, che ha mantenuto pressoché intatta la sua attualità negli ultimi venti anni, affianca ai contributi della dottrina tributaria quelli della dottrina civilistica sulla interpretazione dell'art. 2238 c.c., in cui è stabilito che, se l'esercizio della professione costituisce elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, si devono applicare le norme in materia di imprese contenute nel titolo II, disposizione cui sembra ispirarsi, secondo alcuni, lo stesso dettato legislativo del 3 co. dell'art. 51 del d.p.r. 597, ora 2 co., lett. a) (sulla questione v. *infra*: GIOVANNINI).

5. Segue. L'elemento soggettivo della professione abituale.

Alla locuzione «professione abituale, ancorché non esclusiva» il legislatore tributario ha fatto ripetutamente ricorso nella formulazione tanto delle fattispecie rilevanti agli effetti della imposizione diretta quanto di quelle corrispondenti in materia di IVA (sulla nozione di professione abituale nell'ambito dell'IVA v.: TESAURO, *Il regime IVA delle attività degli enti pubblici*, in *Riv. dir. fin.*, II, 1992, 104). L'esercizio di una attività per professione abituale, ancorché non esclusiva, è assunto dunque nella legislazione tributaria quale elemento soggettivo che integra tipicamente l'oggettivo esercizio sia di arti e professioni che di imprese (in tal senso v.: POLANO, *Attività commerciali*, cit., 91; SACCHETTO, *I redditi*, cit., 21 ss.). Si tratta, inoltre, di una locuzione del legislatore tributario che non trova un esatto corrispondente nella disciplina civilistica.

Sfugge, infatti, alla nozione generale di lavoro autonomo, *rectius* contratto d'opera, come definito dall'art. 2222 c.c., la professionalità quale connotato tipico dell'attività lavorativa posta in essere, per essere tipizzata nella specifica figura del professionista intellettuale nella disciplina dell'art. 2229 c.c. e dunque rilevando come attività oggettivamente qualificata (sulla mancanza di un riferimento alla professionalità dell'attività svolta a base dell'art. 2222 c.c. v.: GIACOBBI, *Lavoro autonomo*, cit., 422). Né pare trovare un esatto corrispondente logico nel requisito della professionalità dell'attività imprenditoriale ai sensi dell'art. 2082 c.c.: «è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica...», stante l'attribuzione in sede tributaria della abitualità che, pur nota alla disciplina commercialistica dell'abrogato codice, è tuttavia ignorata dal vigente codice civile.

Anche a voler prescindere dal connotato aggiuntivo dell'abitualità, è opinione diffusa che non possa utilizzarsi l'elaborazione civilistica intorno al concetto di professionalità nell'interpretazione della categoria tributaria (si v. in materia di redditi di impresa: TINELLI, *Il reddito di impresa*, cit., 79).

Sembra, inoltre, esservi unanimità di vedute nella dottrina tributaria circa l'unitarietà della nozione di professione abituale a base della fattispecie costitutiva dei redditi di lavoro autonomo e di quella dei redditi di impresa (v.: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 28; LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 183, nt. 1), pur se il dibattito circa il contenuto e la portata di tale nozione ha avuto maggior spazio nell'ambito di questa seconda categoria reddituale (si v. di recente: INGROSSO, *Reddito di impresa*, cit., 73), anche per effetto dell'esplicito parallelo con l'istituto civilistico. Mancando, per converso, una espressa formulazione in tal senso nell'ambito della disciplina codicistica sul lavoro autonomo, è discusso se la professionalità sia connotato tipico del prestatore d'opera [per l'affermativa v.: RIVA SANSEVERINO, *Lavoro autonomo*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1969, 160; per la negativa: SANTORO PASSARELLI, *Lavoro autonomo (I Diritto del lavoro)*, in *Digetto*, sez. comm., 1992, Torino, VIII, 2, per il quale la professionalità è connotato distintivo dell'imprenditore in rapporto al lavoratore autonomo, pur ammettendosi che questi possa svolgere professionalmente un'attività avvalen-

dosi di una piccola organizzazione ed assumendo in tale ipotesi la veste di piccolo imprenditore ai sensi dell'art. 2083 c.c.].

Mancando una definizione tributaria di professionalità, all'elaborazione di tale concetto è pervenuta la dottrina e la giurisprudenza (si v.: Cass., 31-5-1986, n. 3690, in *Boll. trib.*, 1986, 1445; Comm. Trib. Centr., 7-3-1987, n. 1931, in *Boll. trib.*, 1988, 142; Cass., 20-6-1988, n. 7153, in *Corr. trib.*, 1988, 3623) cogliendo in tale requisito l'esistenza di una pluralità di atti intrinsecamente ed estrinsecamente correlati e posti in essere dal soggetto in vista del raggiungimento di un determinato fine, individuabile nella produzione e nello scambio di beni e servizi per il mercato (tuttavia, nega che possa attribuirsi al termine un «contegno teleologico del soggetto volto ad attività economica di mercato»): TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, cit., 79).

Restringendo il campo di indagine alla categoria dei redditi di lavoro autonomo, la dottrina tributaria prevalente ha escluso che il binomio professionalità-abitualità possa risolversi in un mero pleonasmio, rispondendo ciascuno ad una propria ed autonoma funzione definitoria della fattispecie (si v. per tutti: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 35; TESAURO, *Il regime IVA*, cit., 104, il quale, muovendo dalla affermazione che il requisito della professionalità, secondo la dottrina commercialistica, significa «abitualità», conclude testualmente che il diritto tributario, usando il sintagma «professione abituale» non intende di certo significare «abitualità abituale»).

La formulazione legislativa dei due concetti troverebbe in dottrina preliminarmente fondamento nella opportunità di distinguere, nell'ambito della categoria dei redditi di lavoro autonomo, la fattispecie generale, avente ad oggetto l'esercizio di arti e professioni, dalle fattispecie assimilate di cui al 3 co. dell'art. 49 del d.p.r. 597, ora contenute nel 2 comma del medesimo articolo del d.p.r. 917. La tesi proposta riesce in effetti a creare un indubbio collegamento tra fattispecie assimilate ed elementi costitutivi del presupposto generale, esemplificandosi come le attività di collaborazione coordinata e continuativa, rientranti nella categoria solo grazie all'istituto della assimilazione ed altrimenti escluse perché mancanti del requisito della professionalità, condividono all'opposto l'elemento della abitualità con il presupposto generale della categoria (v. sul punto: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 35).

Per contro, alla mancanza dell'elemento della abitualità, in luogo della professionalità, la dottrina tributaria ricorre tipicamente agli effetti dell'inquadramento nella categoria dei redditi diversi di talune fattispecie reddituali derivanti dallo svolgimento di attività di lavoro autonomo, a ciò indotta dalla esplicita formulazione sia del prevegente art. 77 del d.p.r. 597, sia dell'attuale art. 81, lett. b), del d.p.r. 917, che testualmente dispongono in merito ai redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (v.: MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 401; TINELLI, *Il reddito di impresa*, cit., 80).

Proprio l'intitolazione del sopra citato art. 77, basata sul concetto di attività occasionale, avrebbe denotato in effetti, a discapito di quanti vedevano nell'abitualità un mero rafforzativo della professionalità, la propensione del legislatore a concepire l'abitualità, in contrapposizione alla occasionalità, quale connotazione

temporale di svolgimento dell'attività di lavoro e la professionalità quale connotazione spaziale di esercizio delle medesime. Da qui il dubbio se potesse esservi esercizio di attività di lavoro autonomo per professione non abituale e come potesse essere eventualmente qualificato tale reddito.

Anche da parte di quella dottrina che negava un ruolo meramente pleonastico alla abitualità (in tal senso per i redditi di impresa: FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, cit., 73; POLANO, *Attività commerciali*, cit., 20) è raro tuttavia che si giungesse al riconoscimento di una concreta sfera di autonomia dei due concetti, essendo molto forte il condizionamento derivante dal significato corrente del termine professionalità, cui è costantemente connesso un attributo temporale quale modo di essere dell'attività nel tempo (si v. profusamente per la definizione e l'etimologia del termine: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 32, nt. 27). La stessa relazione ministeriale al d.p.r. 597 delineava le caratteristiche della professionalità, oltre che come modo di essere di una attività organizzata e come attività che incide sulla qualificazione sociale del soggetto, anche, ed in primis, come modo di essere dell'attività nel tempo. In un momento successivo lo stesso Ministero ebbe occasione di chiarire testualmente che per attività svolta in forma abituale dovesse intendersi un normale e costante indirizzo dell'attività del soggetto che viene attuato in modo continuativo, dovendosi cioè trattare di un'attività che abbia il particolare carattere della «professionalità» (v.: circ. min. Dir. Gen. Imposte, 30-4-1977, n. 7/1496).

L'evoluzione della dottrina tributaria (in tal senso si era già espresso: QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, cit., 512), nonché l'orientamento prevalente della dottrina civilistica in materia di impresa (v.: GRAZIANI, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962, 28; GALGANO, *L'imprenditore*, Bologna, 1980, 34; OPPO, *Impresa e imprenditore (diritto commerciale)*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1989, 6] confermano che alla nozione di professionalità tendono ad essere accomunate attribuzioni quali costante, continuo, normale, sistematico, stabile, regolare, metodico, riferite allo svolgimento dell'attività lavorativa.

Al dubbio se fosse integrato il presupposto soggettivo, agli effetti del possesso di un reddito di lavoro autonomo, nel caso di un avvocato che avesse patrocinato una sola causa in un anno (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 35), il previgente d.p.r. 597, nel combinato disposto dei due artt. 49 e 77, avrebbe apparentemente consentito di sposare entrambe le tesi, vuoi perché, interpretando la professionalità anche nella sua connotazione temporale ed essendo l'attività forense per definizione attività professionale, poteva inquadrarsi il reddito da questa ritraibile nella categoria di lavoro autonomo, vuoi perché, interpretando la professionalità nella sua esclusiva connotazione spaziale, nel caso di specie si poteva qualificare il provento netto come reddito diverso stante l'occasionalità derivante dall'esercizio dell'attività *una tantum*.

Escludendo il caso *self-evident* della causa particolarmente complessa e per ciò tale da esigere un impegno abituale da parte del professionista, affine alla c.d. impresa *unius negotii* del diritto commerciale, la questione che si poneva pregiudizialmente era stabilire se dovesse essere abituale l'esercizio dell'attività

in sé e per sé considerato, quale elemento oggettivo del presupposto, o se, per converso, per integrare la fattispecie dei redditi di lavoro autonomo, dovesse essere abituale la professionalità, quale elemento soggettivo del presupposto. Accogliendo la prima tesi, dell'abitualità dell'esercizio in sé e per sé considerato, ne sarebbe derivato l'inquadramento della fattispecie nella categoria dei redditi diversi, stante l'occasionalità dell'incarico e del reddito da questo ritratto; abbracciando il secondo orientamento ne sarebbe conseguita la qualificazione come reddito di lavoro autonomo, essendo sufficiente, a tale scopo, lo status professionale (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 35), quale permanente disposizione del soggetto nei confronti dei terzi (sulla rilevanza di un ulteriore elemento costituito dalla richiesta oggettiva di lavoro da parte della clientela v.: PIRIA, *La definizione del lavoro autonomo nella disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Boll. trib.*, 1974, 645).

Con l'emanazione del T.U.I.D. sembrerebbe definitivamente risolta la questione, essendo previsto nell'art. 81, al 1 co., la *vis attrahendi* della categoria dei redditi di lavoro autonomo sui redditi che, pur derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, siano conseguiti nell'esercizio di arti e professioni. Ricadono dunque nella categoria dei redditi diversi, ai sensi dell'art. 81, lett. D), i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, alla condizione che non siano stati conseguiti nell'esercizio di arti e professioni (sui redditi derivanti da attività di lavoro non esercitate abitualmente v.: MAINARDI, *Profili fiscali dell'attività di lavoro autonomo «occasionale»*, in *Boll. trib.*, 1990, 345).

La lettura combinata delle due norme condurrebbe pertanto ad una interpretazione in senso restrittivo (in tal senso v.: D'AVALA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 331 e 384) delle fattispecie rientranti nella categoria dei redditi diversi, a favore di una dilatazione della categoria dei redditi di lavoro autonomo: ciò varrebbe in sostanza a svuotare parzialmente di contenuto il requisito della abitualità agli effetti di quelle attività che sono esercitate professionalmente. Ove vi è professionalità, vi è anche abitualità, cui consegue, sempre che sussista autonomia della prestazione lavorativa, l'inquadramento del reddito nella categoria del lavoro autonomo.

L'interpretazione di cui sopra non trova evidentemente concorde quella dottrina (v.: TINELLI, *Lavoro nel diritto tributario*, cit., 392) che, a fini di distinguere i redditi di lavoro autonomo propriamente detti da quelli derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, insiste maggiormente sia sull'elemento oggettivo della natura della prestazione lavorativa, riconoscendo che questa è la stessa agli effetti dell'una o dell'altra categoria, sia sul particolare elemento soggettivo della abitualità, intesa come ripetitività di prestazioni oggettivamente riferibili ad un determinato tipo di attività.

L'evoluzione della legislazione sembrerebbe dar ragione più propriamente a quella tesi che, già nel vigore del d.p.r. 597, attribuiva il massimo rilievo alle modalità di svolgimento delle attività di lavoro autonomo agli effetti della qualificazione del reddito (v.: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 359) ed individuava in ultima istanza nel requisito della professionalità il connotato di-

sintivo della categoria dei redditi di lavoro autonomo c.d. «puri» dagli omonimi redditi dell'art. 77 del d.p.r. 597 (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 270 ss.).

La questione di cui si discute si collega strettamente ad altra di portata ancor più generale, tuttora non pacifica pur nella diversa formulazione della norma del T.U., circa la supposta identità d'eterogeneità della natura delle attività rientranti nella categoria dei redditi di lavoro autonomo e di quelle non esercitate abitualmente nella categoria dei redditi diversi.

L'argomento ha avuto un certo clamore tra la fine degli anni settanta e l'inizio degli anni ottanta per i risvolti pratici connessi alla applicabilità delle deduzioni LOR anche ai redditi occasionali prima della pronuncia della Corte costituzionale del 1980 (sul quale v.: FERRARA, *Applicabilità dell'art. 7, d.p.r. n. 599 ai redditi di lavoro autonomo derivanti da attività occasionale*, in *Boll. trib.*, 1979, 616; DI PIETRO, *Applicabilità delle deduzioni LOR ai redditi di lavoro autonomo prestato occasionalmente*, in *Fisco*, 1979, 914; FERRARA, *Il trattamento fiscale del reddito di lavoro autonomo occasionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1980, I, 132).

L'orientamento dottrinale che era portato ad attribuire assoluta rilevanza all'elemento soggettivo della professionalità, nella ricostruzione della fattispecie dei redditi di lavoro autonomo, escludeva che si potesse sostenere l'identità di natura giuridica tra i c.d. redditi puri dell'art. 49 del d.p.r. 597 e quelli occasionali dell'art. 77 (cfr.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 269), argomentandosi a favore della eterogeneità sulla base della rilevanza del requisito della professionalità a fondamento dell'art. 49 e della ritenuta differente estensione della categoria dei redditi di lavoro autonomo e di impresa in rapporto alle rispettive categorie di reddito occasionale (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 271). Tesi che sarebbe nuovamente confortata dalla nuova formulazione dell'art. 81 del T.U. e dall'assoluta centralità che il requisito della professionalità ricopre anche nel vigente sistema normativo dell'art. 49 (sulla persistente rilevanza di tale requisito nel T.U. n. 917, v.: SACCHETTO, *Relazione tra normativa civilistica e fiscale*, cit., 390).

In merito alla irrilevanza, sotto il profilo della ascrivibilità alla categoria dei redditi di lavoro autonomo, del requisito della esclusività della prestazione lavorativa non vi sono particolari questioni in dottrina e in giurisprudenza, stante l'esplicita formulazione della norma dell'art. 49 del T.U. L'esercizio di altre attività da parte del soggetto passivo, sia di lavoro subordinato che di impresa, non è di per sé indice della presunta mancanza della professionalità abituale quale elemento soggettivo che integra il presupposto di imposta agli effetti della categoria di reddito di lavoro autonomo.

6. Segue. L'elemento soggettivo della autonomia della attività di lavoro.

Nella formulazione della fattispecie generale l'art. 49 del T.U. introduce la nozione di attività di lavoro autonomo per qualificare e definire ulteriormente gli elementi che integrano il presupposto di imposta agli effetti della categoria dei redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Confrontando la disposizione

con quella del previgente d.p.r. 597, la dottrina tributaria ha messo particolarmente in rilievo la nuova formula introdotta dal legislatore, attribuendole un ruolo definitorio in positivo dei redditi appartenenti alla categoria. Ne risulta, in taluni casi, una lettura della norma in chiave tautologica, proprio a causa della circostanza che, oggettivizzandosi la precisazione del legislatore nel senso di attribuire ad essa funzione definitoria dell'espressione «esercizio di arti e professioni», la disposizione suonerebbe in modo tale che si consideri reddito di lavoro autonomo quello derivante da attività di lavoro autonomo.

La dottrina tributaria si è sovente espressa in termini negativi sulla tecnica legislativa impiegata sia nel d.p.r. 597 che nel nuovo T.U. n. 917, (si v. in tal senso: DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, II, Milano, 1988, 6; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2, Torino, 1991, 16), per il frequente ricorso alle esemplificazioni e al metodo casistico: in tal senso è criticabile il ricorso alla formula dell'esercizio di arti e professioni per delineare un profilo strutturale del presupposto di imposta che richiedeva la massima oggettività, salvo accogliere l'interpretazione sopra accennata e attribuire tale funzione alla nozione di attività di lavoro autonomo introdotta nel secondo periodo della disposizione.

Quest'ultima nozione ha, in effetti, i connotati tipici di una definizione generale, ma non pare possa essere assunta a qualificazione del presupposto sotto il profilo oggettivo. Oltre a rilevi di tipo sistematico, quali la collocazione della norma nel secondo periodo del comma iniziale dell'articolo, vi sarebbe spunto per una interpretazione, a dir poco, riduttiva della disposizione con la quale il legislatore ha individuato, sia pur con il metodo della esemplificazione, nell'esercizio di arti e professioni l'oggetto delle attività produttive di redditi di lavoro autonomo (in senso contrario v.: D'AVALLA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo nel TUIR*, cit., 330, al quale parrebbe proprio che l'accento sia posto sull'attività di lavoro autonomo e che sia dunque in parte svalutato l'elemento «arte e professione» per far leva sul concetto di lavoro autonomo).

A latere vi è il ricorso alla relazione ministeriale al nuovo T.U. Questa chiarisce che la precisazione volta ad escludere le attività produttive di reddito di impresa del capo VI, pur non necessaria, è stata introdotta per l'uso invalso nel linguaggio corrente di riferire le attività di lavoro autonomo anche ad attività imprenditoriali. Parrebbe dunque illogico che il legislatore, conscio di ciò, abbia utilizzato la nozione di attività di lavoro autonomo per delineare il profilo oggettivo della fattispecie; più plausibile sarebbe dunque quella interpretazione che individua nell'esercizio di arti e professioni l'elemento oggettivo di discriminazione della categoria. Su posizioni solo apparentemente difformi sembrerebbe porsi quella autorevole tesi (cfr.: FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 616) che ritiene reddito di lavoro autonomo «quello derivante da attività di lavoro autonomo che a fortiori non possono ricomprendersi nel reddito di impresa», stante la mancanza di enfasi sui differenti profili, oggettivo e soggettivo, del presupposto.

Un'altra possibile interpretazione individua nella suddetta nozione, con particolare riferimento al concetto di autonomia, un ulteriore elemento soggettivo, attinente alle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa, che integra

tipicamente la fattispecie generale dei redditi della categoria e sostituisce, con le precisazioni oltre illustrate, la previgente formulazione in negativo della mancanza del vincolo di subordinazione. Sarebbe di esclusiva pertinenza della norma contenuta nel primo periodo dell'art. 49, mediante la formula, *ad exemplum alicuius rei*, dell'esercizio di arti e professioni, la definizione del presupposto sotto il profilo oggettivo, mentre sarebbe attribuita alla pluralità di elementi individuati nel secondo periodo la costruzione strutturale sotto l'aspetto soggettivo. L'autonomia della attività di lavoro, quale situazione soggettiva (si v. in tal senso: SACCHETTO, *Relazione tra normativa civilistica e fiscale*, cit., 386), contribuisce in particolare anche a differenziare i redditi della categoria in esame da quella dei redditi di lavoro dipendente.

Va premesso che nel vigore del d.p.r. 597 vi era pressoché totale uniformità di vedute nella dottrina tributaria circa la finalità dell' enunciato « senza vincolo di subordinazione », contenuto nel 2 co. dell'art. 49. Si riteneva (si v. per tutti: SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 192), infatti, che la specificazione avesse la funzione di escludere dalla definizione di lavoro autonomo i redditi di lavoro subordinato. Si affermava (v. testualmente: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 193), inoltre, che la delineata distinzione nei confronti della categoria dei redditi di lavoro dipendente avvenisse sulla base di un criterio soggettivo, il vincolo di subordinazione.

Anche sull'altra questione, a carattere generale, della presunta identità di significato del vincolo di subordinazione, quale esercizio di una attività alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore, a base della categoria civilistica di lavoro dell'art. 2094 c.c. e della categoria tributaria di reddito dell'art. 46 del d.p.r. 597, era pacifica in dottrina la tesi che negava tale identità (v. per tutti: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 212), non mancando tuttavia una certa varietà di opinioni in merito alla individuazione dei concreti elementi di eterogeneità.

Pur negata l'identità con l'istituto civilistico e circoscritto il vincolo di subordinazione, delineato dal legislatore tributario, nell'*hortus conclusus* degli artt. 49 e 46 del d.p.r. 597, diverse tesi dottrinali si contrapponevano sul significato e sul contenuto di tale espressione e di conseguenza sull'elemento soggettivo caratterizzante il reddito di lavoro autonomo in rapporto a quello di lavoro dipendente. Secondo una delle tesi più accreditate (v.: PUORI, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975, 47) il vincolo di subordinazione si esprimeva « nella soggezione del lavoro alla altrui iniziativa perché possa esplicarsi ». Tale caratterizzazione escludeva a priori che la prestazione di lavoro potesse costituire un modo di svolgimento della libera iniziativa economica garantita dall'art. 41, 1 co., della Costituzione, ciò anche se avesse avuto ad oggetto, in ipotesi, la produzione di beni e servizi. Con l'ulteriore deduzione che il vincolo di subordinazione si rifletteva « nell'assenza della produzione di mezzi, pur elementari che siano, perché l'attività lavorativa possa esplicarsi ».

A tale linea di pensiero, basata sulla preordinazione dei mezzi nella libera iniziativa economica del lavoratore autonomo e sull'assenza di questa nella pre-stazione lavorativa del dipendente, si contrapponeva l'orientamento dottrinale che individuava proprio nell'assenza dei mezzi e più in generale di un apporto

patrimoniale la connotazione tipica della categoria dei redditi di lavoro, sia dipendente che autonomo, nei riguardi di altre categorie reddituali (v. in tal senso: GULMANELLI, *La nozione di lavoro autonomo nella disciplina IRPEF*, cit., 918).

Dall'emanazione del T.U. del 1986 non vi sono stati sostanziosi contributi dottrinali sul contenuto specifico della nozione di autonomia e del superato concetto di vincolo di subordinazione, anche agli effetti di una loro interscambiabilità, pur con le dovute eccezioni. Tendenza della dottrina è quella di mettere ancora in risalto la finalità del concetto di autonomia (v.: TINELLI, *Lavoro nel diritto tributario*, cit., 392), espressione peculiare della tecnica normativa utilizzata dal legislatore per differenziare i redditi di lavoro autonomo dai redditi di lavoro dipendente. Questi, infatti, introducendo il concetto di autonomia della prestazione lavorativa, vorrebbe porre in evidenza l'ontologica identità contenutistica della prestazione lavorativa tra redditi di lavoro autonomo e redditi di lavoro dipendente e la conseguente riferibilità del criterio distintivo delle due fonti di reddito alle modalità di svolgimento di tali attività (così testualmente: TINELLI, *Lavoro*, cit., 392).

Tra gli orientamenti che si sono delineati in dottrina in merito al contenuto della nozione di autonomia, si può individuare quello riduttivo che, ricollegandosi alla finalità sopra enunciata, tende ad identificarlo con la superata formula dell'assenza del vincolo di subordinazione, soppressa nel nuovo T.U. (si v. in tal senso: DE MITA, *Appunti*, cit., 59; TINELLI, *Lavoro*, cit., 392). Nell'ambito di tale approccio si possono ulteriormente distinguere opinioni contrastanti in merito al significato che assume, nella nuova formulazione del principio di autonomia, l'assenza del vincolo di subordinazione. Vi è, infatti, chi nega che nell'attuale sistema l'autonomia della prestazione lavorativa rilevi quale preordinazione dei mezzi allo svolgimento dell'attività (in tal senso: TINELLI, *Lavoro*, cit., 392) ed altri (v. testualmente: DE MITA, *Appunti*, cit., 51) che, all'opposto, riconoscono nel vincolo di subordinazione e dunque, a contrariis, nell'autonomia, non solamente la soggezione del lavoro del singolo all'altrui iniziativa al fine della sua esplicazione, ma anche la completa assenza di una componente patrimoniale, cioè di una qualsiasi preordinazione di mezzi, per lo svolgimento dell'attività di lavoro.

Secondo un altro orientamento dottrinale, che definiremmo, solo per contrapposizione, estensivo, al concetto di autonomia è attribuito un contenuto più ampio, quale nozione che ha una rilevanza sua propria, non meramente riferibile alla sola assenza del vincolo di subordinazione. Tale linea di pensiero sarebbe attribuita più precisamente a quella parte della dottrina che ha interpretato nella nuova chiarificazione delle « attività di lavoro autonomo » una formula defintoria a carattere generale, nonché una costruzione in positivo dei connotati strutturali del presupposto di imposta della categoria di redditi in esame, anziché una delimitazione in negativo, quale sarebbe quella, sottrattiva, dell'assenza del vincolo di subordinazione. Rientrerebbe in tale approccio la tesi secondo la quale (v.: SACCHETTO, *Relazione tra normativa civilistica e fiscale*, cit., 386 e 391) la nozione di autonomia implica un insieme di situazioni soggettive qualificabili sotto diversi profili, quali sono l'aspetto decisionale nello svolgimento della pre-

stazione lavorativa e l'aspetto patrimoniale nel compimento di una pluralità di atti a contenuto economico che originano un meccanismo di produzione a costi e ricavi.

L'ampiezza di contenuto della nozione di autonomia, a fondamento di tale opinione, è tale da escludere che questa possa costituire elemento di originalità della categoria dei redditi di lavoro autonomo in rapporto a quelli di lavoro dipendente, stante l'esplicita affermazione (v.: SACCHETTO, *Relazione*, cit., 386) che di autonomia sotto il profilo decisionale, intesa come libertà per quanto attiene il luogo, il tempo, il metodo di esercizio dell'attività, può parlarsi tanto agli effetti del lavoratore autonomo che di quello dipendente. Se distinzione può farsi, sotto tale profilo, tra le due categorie reddituali, questa verte sulla misura dell'autonomia, citandosi il caso del medico lavoratore autonomo come estrinsecazione massima in rapporto a quella più contenuta del medico lavoratore dipendente.

La tesi mantiene comunque, a base del concetto di autonomia, il connotato di differenziazione della categoria da quella del lavoro dipendente, laddove si protegga il profilo patrimoniale di tale nozione e si riconferma l'esclusiva riferibilità alla categoria dei redditi di lavoro autonomo della preordinazione dei mezzi allo svolgimento dell'attività e del conseguente impiego di una componente patrimoniale (v.: SACCHETTO, *Relazione*, cit., 393).

Nell'ambito della stessa dottrina civilistica la questione della rilevanza oggettiva dell'elemento della subordinazione è stata molto discussa: da parte di un orientamento si ritiene infatti che la subordinazione in sé sola non costituisce un idoneo criterio discreitivo, potendosi configurare situazioni soggettive di ampia autonomia nell'ambito del lavoro subordinato e situazioni di attenuata subordinazione nell'ambito del lavoro autonomo, adducendosi come esempio il caso in cui sia consentito al committente dell'opera un potere di controllo sulla esecuzione della stessa *ex art.* 2224 c.c. (cfr.: GIACOBBE, *Lavoro autonomo*, cit., 428). L'elemento discreitivo tra i due concetti civilistici di lavoro sarebbe individuato dunque nella natura giuridica della subordinazione in rapporto alla particolare situazione entro cui questa si inserisce, essendo in ultima analisi costituito dall'inserimento del lavoratore nell'organizzazione aziendale attraverso cui si articola l'impresa (v. testualmente: GIACOBBE, *Lavoro autonomo*, cit., 429). L'affinità dell'orientamento tributario con quello civilistico, pur nel differente ambito giuridico, sarebbe visibile, dunque, nel tentativo di caratterizzare il lavoro subordinato per la particolare situazione soggettiva in cui si esplica, quale elemento preordinato allo svolgimento dell'altra libera attività economica.

Per quanto attiene alla evoluzione della giurisprudenza in materia tributaria, va premesso che questa, a differenza della dottrina, non ha ancora abbandonato un approccio di tipo civilistico e giuslavoristico alla questione. Come sopra accennato, vi è la tendenza, in particolare ad opera della Cassazione, a risolvere la questione dell'ascrivibilità del reddito alla categoria del lavoro autonomo ovvero a quella del lavoro dipendente, anziché secondo un ragionamento intra-istituzionale, mediante un procedimento esterno di qualificazione civilistica della natura

giuridica della prestazione lavorativa, cui si fa conseguire l'automatistico inquadramento del reddito a fini fiscali.

Nell'ambito delle questioni generali che attengono il quadro giurisprudenziale, si può affermare che vi è un orientamento pressoché costante tendente a non attribuire particolare rilevanza alla formalizzazione giuridica che i contraenti abbiano riservato alla prestazione lavorativa: il *nomen juris*, la volontà espressa delle parti, la caratterizzazione negoziale, sono aspetti più formalistici (si v. nella dottrina giuslavoristica: SANTORO PASSARELLI, *Nozioni di diritto del lavoro*, Napoli, 1980, 124 ss.) destinati a cadere laddove si rilevi, in forza di un principio di effettività, che non vi sia corrispondenza con la sostanza del rapporto (in tal senso: Cass., Sez. lav., 17-5-1974, n. 1489; Cass., Sez. lav., 25-1-1975, n. 297; Cass., Sez. lav., 10-4-1975, n. 1337).

Anche in recenti sentenze la Cassazione (v.: Cass., 6-5-1988, n. 3356) ha disatteso la formalizzazione della prestazione di lavoro autonomo, riconoscendo natura di lavoro subordinato al rapporto tra una casa di cura privata ed un medico, affermandosi che «nella qualificazione di un rapporto di lavoro come autonomo o subordinato il giudice non deve fermarsi all'esame delle clausole contrattuali ed in particolare alla considerazione del *nomen juris* usato dalle parti, ma deve aver riguardo, al di fuori di ogni criterio formalistico, all'effettiva natura e al reale contenuto del rapporto medesimo ed alle modalità di espletamento delle mansioni che costituiscono l'oggetto della prestazione lavorativa».

Su tale questione generale il panorama giurisprudenziale conferma quello che è un orientamento costante anche nella dottrina tributaria che esclude, a base degli artt. 46 e 49, la rilevanza della volontà delle parti agli effetti della definizione della fattispecie reddituale (v. per tutti: SACCHETTO, *Relazione tra normativa civilistica*, cit., 384).

Vi è tuttavia da accennare ad un recente cambiamento di rotta della stessa Cassazione volto ad una rivalutazione della volontà delle parti e del c.d. *nomen juris* (v.: SANTORO PASSARELLI, *Lavoro autonomo*, cit., 5 e la giurisprudenza di Cassazione ivi citata). Si tratta a ben vedere di una impostazione garantista dei giudici che tende ad attribuire rilievo, in prima istanza, alla volontà delle parti espressa nel negozio formale (v.: Cass., 8-10-1988, n. 5437), salvo pervenire ad una diversa qualificazione del rapporto sulla constata diversità natura. La Cassazione ha conseguentemente affermato che «quando le parti, nel regolare i loro reciproci interessi, abbiano dichiarato di voler escludere l'elemento della subordinazione, non è possibile pervenire ad una diversa qualificazione se non si dimostra che in concreto il detto elemento della subordinazione si sia di fatto realizzato nello svolgimento del rapporto medesimo».

Quanto all'elemento discreitivo del rapporto di lavoro autonomo da quello di lavoro dipendente, questo è individuato, in un orientamento giurisprudenziale che fa puntuale riferimento all'art. 2094 c.c., nel criterio di subordinazione. Non pare tuttavia di potersi trascurare un altro orientamento, cui sono riconducibili alcune sentenze della Cassazione (v.: Cass., SS.UU., 20-3-1986, n. 7533 per le prestazioni rese da piloti per l'attività di pilotaggio a favore della relativa Corporation), che si avvale della congiunta considerazione di elementi quali il

rischio, l'orario di lavoro, la collaborazione, agli effetti della configurabilità di un rapporto di subordinazione. In entrambi gli orientamenti giurisprudenziali è ravvisabile una forte influenza delle elaborazioni civilistiche dei giudici (v.: SANTORO PASSARELLI, *Lavoro autonomo*, cit., 3 ss., cui si rinvia per approfondimenti sulla giurisprudenza di Cassazione).

Anche in relazione alla questione generale della rilevanza delle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa agli effetti della qualificazione giuridica della attività di lavoro, la giurisprudenza sembra concordare con le opinioni in merito espresse dalla dottrina tributaria, come è visibile nel caso, portato dinanzi alla Suprema Corte, degli accompagnatori turistici. Questa si è, infatti, pronunciata (Cass., 14-12-1981, n. 6610) nel senso che la prestazione lavorativa di tali soggetti può essere oggetto sia di un contratto di lavoro subordinato sia di un contratto di lavoro autonomo e pertanto può essere ricondotta all'uno o all'altro rapporto giuridico a seconda del «contesto contrattuale» nel quale l'attività stessa si inserisce e alle concrete modalità con cui essa viene espletata. Principio ribadito anche di recente dalla Cassazione (Cass., Sez. lav., 10-7-1991, n. 7608) in una fattispecie, sulla quale ripetutamente questa è stata chiamata a decidere (in sede penale: Cass., 14-4-1989, n. 5671, a favore della natura subordinata della prestazione lavorativa dei messaggeri), avente ad oggetto la qualificazione giuridica delle attività di lavoro prestate dai c.d. *pony express*, quali soggetti addetti al trasporto di plichi per conto di agenzie di recapito.

La pronuncia della Corte, pur resa dalla sezione lavoro, nell'attribuire rilevanza all'indagine del giudice di merito sulla fattispecie concreta, è espressione del nuovo modo di concepire le modalità di esecuzione della prestazione lavorativa in rapporto alle figure emergenti nel settore del terziario in particolare (sulla questione v.: Cass., 10-1-1991, n. 41; Cass., 25-2-1987, n. 2011). Non è, infatti, la modalità di svolgimento in sé e per sé considerata a qualificare giuridicamente il rapporto, in quanto questa può variare in relazione al tipo di prestazione convenuta, bensì la sussistenza di una reale soggezione del soggetto che viene a modificare il modo stesso di effettuazione della prestazione. In tale ottica la Cassazione, ritenendo che il giudice di merito (T. Milano, 10-10-1987, n. 8775) si fosse limitato a rilevare astrattamente come i messaggeri possono anche non rispondere alla chiamata dell'agenzia e non fosse, per contro, giunto a dimostrare la sussistenza nella fattispecie di quella reale soggezione, ha cassato la pronuncia impugnata con rinvio della causa ad altro giudice di merito.

In taluni casi la giurisprudenza ha risolto il problema della qualificazione giuridica del rapporto mediante un rinvio alle leggi che disciplinano certe particolari attività. Come è nel caso di cui è stata investita la Cassazione (Cass., Sez. I civ., 1-3-1990, n. 1548 e n. 1549), riferibile ad un periodo anteriore alla introduzione dell'esplicita previsione legislativa dell'ultimo comma dell'art. 49, nel quale si è richiamata la l. 23-3-1981, n. 91, sul professionismo sportivo e si è pertanto qualificato come rapporto di lavoro autonomo l'attività svolta dal giocatore di calcio nell'ambito della squadra nazionale ritenendosi che questa si inquadrasse proprio nella previsione normativa dell'art. 3, 2 co., della citata legge, a norma del quale la prestazione di lavoro dell'atleta costituisce oggetto

di lavoro autonomo quando l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo.

Su posizioni affatto difformi si pone la giurisprudenza della Centrale (Comm. Trib. Centr., Sez. XI, 1-12-1987, n. 8824) chiamata a decidere sulla natura dei redditi percepiti dai cassieri per le attività svolte al totalizzatore a favore della società corse cavalli. In tale caso, infatti, la Commissione dedusse la qualificazione tributaria del reddito di lavoro dipendente dai contratti tipo di lavoro previsti dall'accordo economico stipulato tra l'associazione nazionale società delle corse e le associazioni sindacali di categoria.

Non esente dall'accusa di astrarre la qualificazione del reddito dalla qualificazione civilistica del rapporto è lo stesso Ministero, come può ravvisarsi in una delle risoluzioni ministeriali emanate in argomento (Min. Fin. Dir. Gen. Imposte risol. 21-7-1976, n. 8/931). Nella questione prospettata al suo esame della scrivibilità dei redditi percepiti dagli artisti lirici nella categoria dei redditi di lavoro dipendente ovvero di lavoro autonomo, il Ministero ha ritenuto pregiudiziale la verifica dei criteri distintivi dei differenti rapporti di lavoro alla luce delle disposizioni civilistiche degli artt. 2094 e 2222. Individuato tale connotato nell'elemento della subordinazione, il Ministero ha ritenuto che questo debba essere valutato in relazione alla particolare situazione entro cui esso si inserisce. Ha conseguentemente escluso la qualificazione di redditi di lavoro dipendente ai redditi percepiti dai cantanti lirici, ritenendo che non fosse configurabile un vincolo di subordinazione nella circostanza che tali soggetti siano tenuti al rispetto di un determinato orario ed alla obbligatorietà delle prove, atteso che tali connotazioni del rapporto rispondono ad imprescindibili esigenze connesse con la peculiarità dell'attività svolta dal cantante lirico.

Per la suggestiva affinità di immagini, pur con le dovute differenze in merito alla fattispecie tributaria, si cita infine il caso deciso dalla Centrale (Comm. Trib. Centr., Sez. VII, 26-3-1979, n. 2090), sulla natura di lavoro dipendente dei redditi percepiti da orchestrali, in considerazione delle modalità di esecuzione delle prestazioni richieste, modalità a base delle quali si poneva l'assoluta prevalenza delle prescrizioni del committente in ordine all'oggetto ed al contenuto dell'attività di lavoro.

7. Segue. L'elemento soggettivo dell'esercizio in forma individuale o associata.

Sempre nel quadro delle questioni attinenti la definizione strutturale del presupposto dei redditi di lavoro autonomo si pone il problema della rilevanza che la forma giuridica riveste a tali effetti.

Premesso che dalla collocazione stessa dell'art. 49, nell'ambito della disciplina a fini IRPEF, è connotata la qualificazione di reddito di lavoro autonomo a quello prodotto in forma individuale, vi è da dire all'opposto che, configurandosi una forma associata di esercizio di arti e professioni, da questa non consegue automaticamente la qualificazione di lavoro autonomo al reddito prodotto

per il suo tramite. A tal fine è, infatti, necessario che si configuri esclusivamente la figura associativa, cui difetta la personalità giuridica, prevista dalla lett. c) dell'art. 5, 3 co., del T.U.

L'esercizio in forma associata costituiva una novità del previgente d.p.r. 597, poiché l'imposizione mobiliare del T.U. del 1958 non menzionava esplicitamente tale istituto e, all'opposto, la formulazione stessa dell'art. 85 sulla classificazione dei redditi sembrava riferirsi esclusivamente alle persone fisiche quali possibili soggetti percettori di redditi di lavoro autonomo (v. in tal senso: SACCHERRO, *I redditi*, cit., 61, nt. 4). Considerato che la mancanza di una espressa previsione legislativa non poteva di certo impedire nella realtà la pur modesta diffusione dell'istituto, sia la dottrina che la giurisprudenza si interrogavano sulla ascrivibilità alla categoria dei redditi di lavoro autonomo ovvero di impresa dei redditi derivanti dalle forme associative in oggetto (sul punto v.: UCKMAR, *Problemi fiscali delle società di professionisti*, in *Le società di professionisti*, Milano, 1973, 61; NAVA, *Società di professionisti e R.M. Car. c/1*, in *Le società di professionisti*, Milano, 1973, 124 ss.).

La disposizione della lett. c) dell'art. 5 del nuovo T.U., nel formulare il principio della imputazione diretta dei redditi delle società di tipo personale ai soci di queste, prevede l'equiparazione alle società semplici delle associazioni, senza personalità giuridica, costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, disponendo altresì che l'atto pubblico o la scrittura privata autentica, che stabilisce le quote di partecipazione agli utili, possa essere redatta fino alla presentazione della dichiarazione, in deroga al principio generale stabilito per le società di persone per le quali è necessaria la stipula in data anteriore all'inizio del periodo di imposta.

Dal coordinamento di tale previsione normativa con altre disposizioni del T.U. discende inoltre l'ascrivibilità alla categoria dei redditi di lavoro autonomo anche dei redditi prodotti dalle associazioni di artisti e professionisti non aventi la residenza nel territorio dello Stato [art. 87, 1 co., lett. d); art. 113, 3 co., T.U.], essendo, tuttavia, queste ultime soggetti passivi dell'IRPEG. Si è in proposito osservato che la difficoltà di imputare ai singoli associati la quota individuale del reddito è stata determinante nella scelta attuata dal legislatore di attribuire a tali associazioni la soggettività passiva a fini IRPEG, rilevandosi particolarmente la profonda divergenza di trattamento rispetto alle associazioni di artisti e professionisti residenti in Italia (v. testualmente: CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche*, cit., 17).

Per contro l'esercizio delle medesime attività sotto forma societaria, di tipo personale o di capitali, è elemento soggettivo atto ad escludere [sulla esclusività della fattispecie della lett. c), 3 co., art. 5, d.p.r. 597, v.: POLANO, *Attività commerciali*, cit., 195] l'ascrivibilità del reddito da queste prodotto alla categoria di lavoro autonomo, essendo qualificabile, con presunzione *iuris et de jure* che eccettua le sole società semplici, come reddito di impresa, pur se proveniente da una fonte di lavoro e pur se l'oggetto sociale si concreta nell'esercizio in forma associata di arti e professioni (v.: art. 6, 3 co., T.U.; sul punto v.: FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 617, nt. 109), prescindendosi, in ambito tributario, dalla

legittimità della c.d. società di professionisti [sulla quale v.: SCHIANO DI PEPE, *Le società di professionisti*, Milano, 1977; BUONCORE-CASTELLANO-COSTI, *Società di persone (Casi e materiali)*, I, Milano, 1978, 128 ss.; GALGANO, *Il contratto di società. Le società di persone*, Bologna, 1980, 9 ss.; FERRI, *Società*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1981, 20 ss.; ALPA, *Nuovi contrasti giurisprudenziali in tema di engineering*, in *Riv. dir. comm.*, 1984, I, 85; COSTANZA, *Imprenditore e impresa: aspetti civili e fiscali*, in *Corr. trib.*, 1989, Circol. 6, 6 ss.; DI SABARO, *Manuale delle società*, Torino, 1992, 13 ss.].

L'esplicito riferimento, nella formulazione della norma della lett. c), alle sole associazioni e non anche alle società, come era per contro nel superato disposto del d.p.r. 597, consente di ritenere del tutto superata la questione che si era posta all'attenzione della dottrina e della giurisprudenza nel vigore del precedente decreto.

Infatti, si metteva in discussione la portata della norma nella parte in cui prevedeva l'equiparazione alle società semplici delle «società o associazioni», costituite fra artisti e professionisti per l'esercizio in forma associata dell'attività, «di tipo diverso dalle società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice», non individuandosi quali società residuassero una volta che alle tipologie personali fossero state sottratte le società sopra dette, se non le stesse società equiparate, quali soggetti aiupei delineati dal legislatore tributario agli effetti dello svolgimento in forma associata delle arti e professioni (v. sulla questione: GALLO ORSI, *Trattamento tributario delle società od associazioni fra professionisti*, in *Riv. notar.*, 1974, 1258 ss.; DINI, *L'esercizio in forma associata della professione nel nuovo ordinamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1975, 845 ss.; SPADA, *Tipicità delle società e associazioni «atipiche» fra professionisti* [art. 53, lett. c), d.p.r. 1973, n. 597], in *Giur. comm.*, 1977, I, 117; SACCHETTO, *I redditi*, cit., 60 ss.).

Si muovevano, nel contempo, critiche a siffatta interpretazione, argomentandosi che questa era tale da rendere praticamente inoperante la norma nella parte in cui si riferiva alle società. Si osservava, infatti, che una società semplice costituita tra professionisti, non essendo di tipo diverso dalle stesse società semplici, non poteva essere equiparata ad alcun tipo di società (v. testualmente: MERLINO, *Le società ed associazioni tra artisti e professionisti nel nuovo sistema tributario italiano*, in *Riforma fiscale*, 1975, 230). L'interpretazione dominante, superando il disposto letterale della norma, tendeva all'opposto ad ammettere l'esercizio in forma associata sia mediante società equiparabili alla società semplice sia mediante la stessa società semplice, quale unico tipo di società non commerciale che residuava nell'ambito delle società personali, salvo discutere poi sulla ammissibilità di società «di tipo diverso» dalle società semplici, cui faceva esplicito riferimento la disposizione legislativa (v. sul punto: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 81).

Infine una terza interpretazione dottrinale ammetteva l'esercizio in forma associata di arti e professioni con qualsivoglia tipo di società personale e dunque anche mediante la società in nome collettivo ed in accomandita semplice, rite-

andendosi che la norma della lett. c) del 2 co. dell'art. 5 fosse stata introdotta dal legislatore per comprendere comunque tutte le altre tipologie societarie, oltre a quelle del 1 co., anche atipiche, rinvenibili nella realtà, purché prive di personalità giuridica. Interpretazione, quest'ultima, che conduceva inevitabilmente ad una eccessiva apertura delle forme associative qualificanti la categoria dei redditi di lavoro autonomo (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 80 ss.; conforme: POLANO, *Attività commerciali*, cit., 195; sul punto v.: GRANELLI, *Il trattamento tributario delle società senza impresa*, in *Boll. trib.*, 1980, 680).

Se la questione può dirsi risolta con il nuovo T.U., grazie all'esclusivo riferimento alle sole associazioni senza alcuna menzione alle società (in tal senso v.: SACCHETTO, *Aspetti e problemi fiscali degli studi professionali associati*, in *Boll. trib.*, 1993, 1432; dubbioso al riguardo: CIANI, *Redditi di lavoro autonomo*, cit., 8; ritiene che non siano superate le problematiche del d.p.r. 597: D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 339), permangono tuttavia altri problemi interpretativi a carattere generale della norma, quali sono in particolare la qualificazione a fini tributari dell'associazione in rapporto alla categoria civilistica, nonché l'individuazione delle concrete forme in cui essa può esplicarsi agli effetti della delimitazione del presupposto soggettivo dei redditi di lavoro autonomo.

Sulla prima questione della caratterizzazione dell'istituto tributaristico in rapporto all'associazione non riconosciuta del codice civile, la dottrina tende ad evidenziare la peculiarità del contratto associativo in sede fiscale, osservandosi come questo poggi sulla rilevanza dell'*intuitus personae* e si distacchi conseguentemente dalla forma associativa tradizionale che presuppone tipicamente una struttura aperta (in tal senso v.: SACCHETTO, *Aspetti*, cit., 1432). Si ritiene in particolare che il legislatore intenda riferirsi con tale istituto alle forme associative cui si fa indiretto riferimento nella l. 23-11-1939, n. 1815 (in tal senso v.: D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 339; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 617), applicabile tuttavia alle sole professioni c.d. protette, ove si impone la dizione esclusiva di studio tecnico, legale, commerciale, contabile, amministrativo, tributario, seguito dal nome e cognome, con i titoli professionali, dei singoli associati nella denominazione dell'ufficio di questi e nei rapporti con i terzi (art. 1), nonché si vieta di costituire, esercitare o dirigere sotto qualsiasi forma, diversa da quella di cui all'art. 1, società, istituti, uffici, agenzie od enti aventi ad oggetto l'esercizio di quelle stesse professioni (art. 2), (sul punto v.: FERRATA, *L'abrogazione della legge relativa all'esercizio degli studi associati di assistenza e consulenza*, in *Foro it.*, 1975, IV, 237; FUSARO, *La l. 23-11-1939, n. 1815, in Nuova giur. civ. comm.*, 1985, II, 88).

Costituiscono una eccezione al divieto della l. 1815 le società di revisione previste dall'art. 8 del d.p.r. 31-3-1975, n. 136 al n. 4, per le quali è tuttavia richiesto che la maggioranza degli amministratori e dei soci illimitatamente responsabili sia costituita da commercialisti iscritti negli albi professionali della categoria o nel ruolo dei revisori ufficiali dei conti e che l'oggetto sociale sia limitato all'organizzazione e alla revisione contabile di aziende con esclusione di qualsiasi altra attività. A prescindere dalla forma societaria, è dubbio se l'attività esercitata da tali soggetti mantenga la sua natura oggettivamente professionale

(per la negativa v.: GALGANO, *Il contratto di società*, cit., 14, nt. 11; per l'affermativa: FERRI, *Società*, cit., 24).

Si è concordi comunque nell'affermare che nella previsione normativa della lett. c) dell'art. 5, 3 co., possano rientrare solo soggetti diversi dalle associazioni non riconosciute di cui al 2 co. dell'art. 87 del T.U. (così: SACCHETTO, *Aspetti*, cit., 1432; sulla soggettività passiva a fini IRPEG delle associazioni riconosciute e non riconosciute nel vigore del d.p.r. 598, v.: CROCHATTO, *Redditi delle persone giuridiche*, cit., 11).

Come parimenti si conviene che alla fattispecie sia estranea l'associazione in partecipazione, cui si nega una soggettività passiva autonoma a fini tributari, (v.: MICHELI, *Profili fiscali dell'associazione in partecipazione*, in *Riv. dir. fin.*, 1979, I, 292; FILIPPI, *Associazione in partecipazione nel diritto tributario*, in *Digesto/Sez. Comm.*, I, 515; SACCHETTO, *I redditi*, cit., 61, nt. 3; D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 339; FANTOZZI, *Diritto tributario*, 617; in senso contrario v.: MARIANI, *Trattamento tributario delle associazioni tra professionisti*, in *Comm. trib. centr.*, 1973, 1539), sulla base di rilevi di tipo formalistico, essendo indubitabile che il legislatore, laddove ha inteso riferirsi all'associazione in partecipazione [cfr.: art. 41, 1 co., lett. f) e art. 49] ha usato propriamente il relativo *nomen juris*, nonché di rilevi sostanziali, caratterizzandosi l'associazione in partecipazione per l'assenza di una gestione in comune dell'affare, che è, all'opposto, esercitato dal solo associante.

Discutibile appare in proposito l'orientamento del ministero (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, risol. 8/1250 del 31-12-1977) che, nel precisare la non configurabilità dell'associazione in partecipazione tra esercenti arti e professioni, ha ritenuto elemento imprescindibile della stessa quello dell'esistenza di un'imprezza, atteso che l'art. 2549 c.c. prevede l'associazione anche per uno o più affari (sulla risoluzione v.: COCCHI, *Il regime fiscale dell'associazione in partecipazione*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 333, nt. 11).

Sulle orme della letteratura civilistica (v.: SCHLESINGER, *Problemi di riforma della disciplina positiva nelle prestazioni d'opera intellettuale*, in *Le società di professionisti*, Milano, 1973, 90; SANTONASTASO, *Società tra professionisti: temi e prospettive per un'indagine*, in *Riv. soc.*, 1974, 993 ss.; BUONOCORE, *Primi orientamenti della giurisprudenza onoraria interna di società professionali*, in *Giur. comm.*, 1976, II, 87 ss.; DI SABATO, *Manuale*, cit., 13), la dottrina di diritto tributario tende inoltre a distinguere l'associazione costituita per l'esercizio in forma associata dall'ipotesi in cui due o più professionisti-persone fisiche ricevano dal medesimo cliente un incarico con impegno di svolgimento personale, sia disgiunto che congiunto (v. sul punto: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 82), come è nel caso del malato che richiede un consulto medico, escludendosi che quest'ultima ipotesi possa rientrare nella lett. c) dell'art. 5, 3 co., poiché le prestazioni rese dai professionisti, pur congiuntamente, non si configurano quale manifestazione dell'unitario esercizio dell'attività professionale.

Così pure è concorde la dottrina nell'escludere dalla previsione normativa della citata lett. c) l'ipotesi della associazione tra due o più professionisti ai fini della mera ripartizione dei costi di gestione dello studio, diflettando totalmente in

capo all'associazione lo scopo dell'esercizio in comune della attività ed essendo questo configurabile esclusivamente nella sfera individuale di ciascun singolo soggetto-persona fisica (sulle unioni di professionisti impropriamente denominate società di mezzi o di servizi v.: FILIPPI, *Problemi fiscali delle «società fra professionisti»*, in *Giur. comm.*, 1977, I, 747 ss.; SACCHETTO, *I redditi*, cit., 84).

In ordine alla questione generale della ammissibilità delle società tra professionisti nella legislazione tributaria (sulla quale v.: UCKMAR, *Profili fiscali*, cit., 51 ss.; D'AMARI, *La progettazione giuridica*, cit., 46 ss.; FILIPPI, *Problemi fiscali*, cit., 747 ss.; FILIPPI, *Riflessi delle recenti modifiche IVA sulla nozione di scala*, cit., 747 ss.; FILIPPI, *Riflessi delle recenti modifiche IVA sulla nozione di esercizio di impresa e di esercizio di arte e professione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1984, I, 34 ss.) si è affermato in dottrina che le associazioni tra questi soggetti sono configurabili unicamente come società semplici professionali (v.: MAGNANI, *Appunti sulla struttura delle società di professionisti*, in *Le società di professionisti*, cit., 288 ss.; DE MITA, *Appunti*, cit., 68 ritiene che l'associazione debba avere il contenuto minimo di una società semplice a cui viene equiparata a fini fiscali; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 617; BATTISTONI FERRARA-GRUPPA a fini fiscali; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 1992, 37; SAC-SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 1992, 37; SACCHETTO, *Asperti*, cit., 1432), rilevandosi inoltre come sia necessario, ai fini della configurabilità dell'associazione tra professionisti, l'appartenenza di tutti gli associati alla medesima categoria professionale (v. sul punto: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel T.U.*, Milano, 1993, 74), affinché ciascun soggetto possa effettuare personalmente la prestazione richiesta.

Si è conseguentemente criticato una decisione di merito (v.: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte*, cit., 271, in relazione alla decisione della Comm. Trib. II g. Cosenza, Sez. V, 5-8-1987, n. 9) in un caso in cui era stata costituita un'associazione professionale per la conduzione di uno studio medico cui partecipava come associato anche un tecnico di radiologia che, non essendo medico, non avrebbe potuto legittimamente rivestire tale status. Nella specie, infatti, la Commissione riteneva ammissibile l'associazione, pur riconoscendo la non appartenenza del soggetto alla categoria dei medici, sulla base della constatata iscrizione dello stesso all'albo professionale dei tecnici di radiologia medica e della supposta complementarietà tra l'attività tra questi svolta e quella propriamente sanitaria degli altri medici radiologi.

Quanto alla ammissibilità dell'esercizio in forma associata di arti e professioni mediante società personali di tipo diverso dalle società semplici, si ritiene in dottrina (v.: DE MITA, *Appunti*, cit., 67) che il legislatore, sopprimendo nel nuovo T.U. il riferimento alle società contenute nell'art. 5 del d.p.r. 597, abbia voluto tener conto della sentenza della Corte costituzionale che, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'art. 2, l. 23-11-1939, n. 1815, in relazione al disposto dell'art. 41 della Costituzione, ebbe a dichiarare l'infondatezza della questione (sul punto v.: FANTOZZI, *Note sulla liceità delle società tra professionisti* (dopo la sentenza della Corte costituzionale, in *Giur. cost.*, 1976, 1600 ss)). Questa si pronuncerà, infatti, nel senso che la citata legge non impedisce lo svolgimento della libera iniziativa economica in forma associativa, bensì vieta esclusivamente che nell'esercizio delle professioni intellettuali possa ricorrersi a strut-

ture organizzative atte a garantire l'anonimato dei soggetti che vi partecipano, ciò urtando con il divieto di esercizio abusivo da parte di soggetti non abilitati o non autorizzati all'esercizio della professione (Corte cost., 22-1-1976, n. 17, in *Giur. comm.*, 1976, II, 143) e con il carattere fiduciario del rapporto intercorrente tra il professionista ed il cliente.

Circa la qualificazione del reddito prodotto da esercenti arti e professioni mediante società commerciali, l'orientamento giurisprudenziale assolutamente prevalente è nel senso di considerarlo quale reddito di impresa, in ossequio al disposto del 3 co. dell'art. 6 del T.U. Siffatta interpretazione ha dato luogo ad un vasto contenzioso, essendovi numerosi casi, individuati dallo stesso Se.C.I.T., di società commerciali costituite tra esercenti arti e professioni dalla cui dichiarazione i redditi risultano qualificati di lavoro autonomo, al fine di sottrarli all'imposizione IOR (v.: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *I redditi*, cit., 73). In una sola ipotesi, che è dato conoscere, l'esercizio della professione dietro lo schermo societario ha dato luogo, anziché alla ascrivibilità del reddito alla categoria dei redditi di impresa, al riconoscimento della intassabilità dei proventi causa l'illiceità degli stessi essendo il prodotto dell'esercizio abusivo di una professione protetta (Cass., Sez. III, 9-9-1992, n. 9405; sulla discussa questione della rilevanza tributaria dei proventi illeciti, v.: FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 132 e 581).

In proposito, tuttavia, vi è da osservare che l'imposizione dei redditi illeciti è stata definitivamente disposta dalla l. 24-12-1993, n. 537, per effetto della quale nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, l. co., del d.p.r. 817 del 1986, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. L'art. 14, 4 co., della sopra menzionata l. 537 ha conseguentemente disposto che i relativi redditi siano determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria e pertanto, in virtù di tale nuova disciplina, i redditi derivanti, a titolo esemplificativo, dall'esercizio abusivo di una professione sono determinati secondo la normativa applicabile alla categoria dei redditi di lavoro autonomo.

Sempre in relazione alle tipologie previste dall'art. 5 del T.U. per la produzione in forma associata del reddito, la giurisprudenza ha escluso l'applicabilità dell'istituto dell'impresa familiare all'esercizio dell'attività professionale da cui derivi reddito di lavoro autonomo (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. II, 12-2-1985, n. 3894; conforme: Comm. Trib. Centr., Sez. XXII, 13-2-1988, n. 1331), in un caso in cui un notaio aveva chiesto all'Intendenza di finanza il rimborso della maggior somma pagata a titolo di IRPEF, ritenendo estensibili nei suoi confronti le disposizioni che consentono la ripartizione dei redditi tra i partecipanti all'impresa familiare a fini fiscali. La Centrale si è infatti pronunciata nel senso che presupposto dell'imposizione tributaria a carico dei collaboratori nell'impresa familiare non è la generica qualificazione di «possessori» delle quote di reddito destinate al loro mantenimento, ma la loro istituzionale partecipazione all'organizzazione produttiva. Tale coinvolgimento giuridico ed economico sarebbe, all'opposto, completamente assente nel lavoro autonomo e professionale, in quan-

to il lavoro nella famiglia non presenta carattere di strumentalità rispetto all'attività produttiva del reddito, circoscritta alla sfera individuale del professionista. Sulla inammissibilità si era ripetutamente pronunciato lo stesso Ministero (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, risol. 9/889 del 28-7-1977; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, risol. 9/1361 del 1-7-1980).

Questione contrastata in passato e tuttora non del tutto pacifica (così SAC-CHEITTO, *Aspetti*, cit., 1431) è quella se possa considerarsi reddito di lavoro autonomo prodotto in forma associata quello derivante all'associato a titolo di compenso per la collaborazione coordinata e continuativa svolta in qualità di membro di Consigli di amministrazione o di Collegi sindacali ed eventualmente come debba essere qualificato il reddito in capo al singolo ove sia negata l'ascrivibilità di tale reddito allo studio associato. Al riguardo il Ministero, in un caso portato al suo esame (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, risol. 17-2-1981, n. 8/052), escludendo pregiudizialmente la riferibilità del reddito all'esercizio associato della professione, ha ritenuto che il soggetto che esercita l'arte o la professione in forma associata deve considerarsi, agli effetti dell'imposizione diretta, prestatore abituale di lavoro autonomo, con conseguente qualificazione del reddito dell'omonima categoria.

8. La determinazione del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni: norme generali.

Una fondamentale innovazione della riforma tributaria, rispetto alla disciplina dettata dal T.U. del 1958, è stata quella di estendere i principi relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili, già prevista per i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, anche ai redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (sul punto v.: MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 403). Per quanto attiene la contabilità obbligatoria e la determinazione del reddito furono tuttavia previste particolari semplificazioni per gli esercenti arti e professioni, così come per le imprese minori [v.: art. 2, 1 co., 18), l. 9-10-1971, n. 825].

Se si ha riguardo alla legislazione tributaria che è risultata dalla riforma, si può osservare che carattere comune delle categorie generali dei redditi di lavoro autonomo e di impresa è quello della professionalità abituale, quale elemento soggettivo che integra tipicamente le fattispecie generali previste dagli artt. 49 e 51 in contrapposizione a tutte le altre fattispecie reddituali. La dottrina tributaria ha così configurato nel binomio professionalità-contabilità, delineato dal legislatore della riforma, un aspetto tipico delle due categorie generali, essendo gli adempimenti contabili per queste previsti tipicamente strutturati secondo le esigenze di documentazione ed accertamento relative ad attività di durata (v. testualmente: POLANO, *Attività*, cit., 20). Si è in sostanza ritenuto che l'obbligo imposto dal legislatore di tenuta delle scritture contabili fosse connaturale al riconoscimento di un livello particolarmente complesso e duraturo di svolgimen-

to dell'attività economica, quale è quello, imprescindibile nella formulazione della norma tributaria, della professione abituale.

Posto pregiudizialmente tale binomio, ne è conseguita l'estensione alla categoria generale dei redditi di lavoro autonomo del principio di tassazione sulla base delle scritture contabili e dunque sulla base di un risultato netto (sul principio della tassazione del reddito netto v. di recente: TINELLI, *Reddito d'impresa*, cit., 190 ss.) ottenuto dalla differenza tra componenti positive e negative, in una logica tipicamente economico-aziendale.

Pur non formulato con toni analoghi a quelli stabiliti dall'art. 51 in materia di determinazione del reddito di impresa, non essendovi nella cultura aziendalistica e nella disciplina civilistica un documento che possa validamente sostituirsi al bilancio nella rappresentazione e determinazione reddituale dei lavoratori autonomi in genere (l'obbligo della tenuta delle scritture contabili e di redazione del bilancio di esercizio è infatti posto esclusivamente a carico dell'imprenditore, allora commerciante, a far data dal codice albertino del 1842, cui solo molto più tardi conseguì a fini tributari la determinazione analitica del reddito e la rilevanza stessa del bilancio, v. sul punto: FALSTRA, *Il bilancio di esercizio delle imprese, Interrelazioni tra diritto civile e tributario*, Milano, 1985, 216 ss.; COLOMBO, *Il bilancio d'esercizio. Strutture e valutazioni*, Torino, 1987, 143 ss.; LUPI, *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 715). Il principio della tassazione sul risultato netto dell'attività degli esercenti arti e professioni è chiaramente accolto nella disposizione del l. co. dell'art. 50 del T.U. (trattasi, più in generale, del principio, cui si ispirano i moderni sistemi di imposizione diretta, della determinazione analitica del reddito, sul quale v.: GALLO, *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 465 ss.; LUPI, *La determinazione*, cit., 716).

Come, d'altra parte, poteva trasparire dalla stessa direttiva parlamentare, il legislatore tributario non ha portato innanzi con pari principi la determinazione dei redditi di impresa e degli esercenti arti e professioni (sui lavori preparatori al T.U. v.: MERLINO, *La disciplina dei redditi di lavoro autonomo nel testo proposto all'esame della Commissione parlamentare*, in *Rass. mens. imp. dir.*, 1986, 325; POLI, *I redditi di lavoro autonomo e le variazioni di norme nello schema del T.U.*, in *Boll. trib.*, 1986, 1301). In particolare, e ciò era stato espressamente indicato, la determinazione del reddito di tali ultimi soggetti avrebbe dovuto avvicinarsi maggiormente a quella delle imprese minori agli effetti della semplificazione delle scritture contabili obbligatorie, tant'è che mentre per le imprese si contrapponeva ad una contabilità ordinaria quella semplificata dei soggetti con ridotto ammontare di ricavi, per gli esercenti arti e professioni la stessa direttiva parlamentare non lasciava supporre l'esistenza di una duplice contabilità a seconda dell'ammontare dei compensi, bensì prevedeva esclusivamente la contabilità semplificata, essendo questi considerati, per definizione, soggetti minori.

Dalla entrata in vigore della riforma fino alla emanazione della l. 413 del 1991 (art. 4, l. 30-12-1991, n. 413), accanto alla sopra menzionata determina-

zione analitica del reddito, fu previsto anche un sistema forfettario cui erano ammessi gli esercenti arti e professioni che non avessero superato i diciotto milioni di lire come ammontare di compensi percepiti nel periodo di imposta (art. 50, 7 co., d.p.r. 817 del 1986; in argomento v.: GRANELLI, *La determinazione forfettaria del reddito dei professionisti*, in *Dir. e prat. trib.*, 1978, I, 817; MICHELLI, *Corso di diritto tributario*, cit., 405; DE MITA, *Appunti*, cit., 66; MERLINO, *Il reddito da lavoro nel diritto tributario italiano*, *Reddito da lavoro autonomo*, Rimini, 1989, 126 ss.; LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte*, cit., 705 ss.). Analoga disciplina era prevista per le c.d. imprese minime.

Per gli esercenti arti e professioni in regime forfettario il reddito era infatti determinato, in deroga alle disposizioni generali, applicando all'ammontare dei compensi il coefficiente di redditività dell'82 per cento. Era inoltre stabilito che, se nel corso del periodo di imposta l'ammontare dei compensi percepiti avesse superato i 18 milioni di lire, il reddito imponibile, determinato analiticamente, non avrebbe potuto essere, in ogni caso, inferiore all'82 per cento di 18 milioni. Il contribuente poteva non avvalersi delle predette disposizioni optando per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

I più recenti interventi legislativi denotano tuttavia una inversione di tendenza che, sia pur foriera di ulteriori complicazioni sotto l'aspetto contabile, deve essere tuttavia valutata positivamente, quale presa di coscienza, da parte del legislatore tributario, della possibilità che l'esercizio di arti e professioni raggiunga dimensioni ragguardevoli e comunque tali da escludere l'equiparazione alle imprese minori. Si allude più precisamente alle disposizioni introdotte nel 1990 relative alla istituzione di una «autentica» contabilità ordinaria anche per gli esercenti arti e professioni (v. art. 8, 6 bis co., d.l. 27-4-1990, n. 90, conv. con modif., nella l. 26-6-1990, n. 165), per la tenuta della quale, in aggiunta, il Ministero ha facoltativamente previsto il sistema tradizionale della partita doppia utilizzato dalle imprese (sul punto v.: POLI, *Il d.l. 27-4-1990 n. 90 e le imposte sui redditi*, in *Boll. trib.*, 1990, 1049).

L'aspetto prettamente contabile (sugli obblighi formali di tenuta delle scritture contabili in materia di redditi di lavoro autonomo v.: CIANI, *Redditi di lavoro autonomo*, cit., 3; MERLINO, *Il reddito da lavoro*, cit., 191 ss.) non rappresenta tuttavia l'unico profilo distintivo della determinazione del reddito degli esercenti arti e professioni in rapporto a quella delle imprese. In effetti, una volta accumulati i due processi di determinazione reddituale con l'introduzione del sopra citato principio della tassazione in base al risultato netto delle componenti positive e negative, è stato accolto un opposto principio in merito al concorso temporale di queste stesse componenti alla formazione del reddito delle rispettive categorie.

Innovandosi, infatti, rispetto al T.U. del 1958, con la riforma tributaria (cfr.: FILIPPI, *Precisazioni sulla nuova disciplina degli esercenti arti e professioni*, in *Fisco*, 1978, 21) si è accolto il principio di cassa agli effetti della determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni (sul punto v.: SILVIA D'AVERTI, *Produzione, percezione del reddito di lavoro autonomo e periodo d'imposta*, in *Riforma fiscale*, 1975, 575; D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 352;

TESAURO, *Istituzioni*, 2, cit., 53; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 618; sui problemi di collegamento con il principio di cassa nel passaggio dal regime forfettario del d.l. 19-12-1984, n. 853, convertito nella l. 17-2-1985, n. 17, uniformato, all'opposto, al principio della registrazione agli effetti dell'I.V.A., v.: BERLURI, *I redditi*, cit., 208) in contrapposizione al principio di competenza statuito in materia di redditi d'impresa (sul quale v.: CROCIARTO, *Disposizioni generali sulla determinazione della base imponibile ai fini della imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, I, 1126; TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, 385; CIOGGIANI, *L'imposizione*, cit., 139; TESAURO, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in *Commentario al T.U.I.R. ed altri scritti*, Studi in memoria di Antonio Emanuele Granelli, Roma, 1990, 223; TINELLI, *Il reddito*, cit., 229).

L'imputazione secondo il principio di cassa (sull'accoglienza generale del principio di cassa a base del 2 co. dell'art. 9 del T.U., in relazione al quale il principio di competenza in materia di redditi di impresa costituisce un'eccezione, v.: TESAURO, *Esegesi*, cit., 224, nt. 25), pur non espressamente formulata nel 1 co. dell'art. 50, è implicitamente desumibile dalla stessa definizione quantitativa di reddito, quale differenza tra l'ammontare dei compensi «percepiti» nel periodo di imposta e quello delle «spese sostenute» nel periodo stesso, dovendosi al riguardo precisare che è particolarmente in riferimento al termine della «percezione» dei compensi che occorre aver riguardo, non essendo di per sé la nozione di «sostentamento» della spesa tale da esaurirsi in un esborso monetario, tant'è che alle spese sostenute si accenna anche nel contesto dell'art. 75 ove è, per contro, formulato il principio di competenza [art. 75, 2 co., lett. b), d.p.r. 917 del 1986].

Parimenti ingannevole è la nozione di spesa, cui potrebbe richiamarsi per argomentare a favore dell'accoglimento del principio di cassa data la sua tradizionale connotazione finanziaria, per il costante ricorso del legislatore tributario a tale termine, anche laddove la determinazione del reddito è informata al principio della competenza (pur non essendo formulato espressamente, se non nell'art. 2, 16, l. 825 del 1971, l'art. 75 del T.U. ha accolto il principio di competenza economica, quale criterio generale, posto a base della redazione del bilancio delle imprese, contrapposto al principio di competenza finanziaria tipico dei sistemi di contabilità pubblica).

Né il mantenimento dell'avverbio «effettivamente», che nella formulazione dell'art. 50 del d.p.r. 597 si attribuiva alle spese sostenute nel periodo di imposta, avrebbe migliorato, nel contesto della norma del nuovo T.U., la comprensione del fenomeno sotto l'aspetto monetario, atteso che il principio di effettività, contrariamente a come ebbe modo di esprimersi il Ministero (Min. Fin., *Dir. Gen. Imposte*, circ. 29-7-1981, n. 26/8/009, ove questo fu inteso quale «uscita di cassa documentabile»), attiene l'esistenza del componente negativo, ma nulla esprime in termini di concorso temporale dello stesso alla determinazione reddituale del periodo di imposta.

Non sembra esservi allo stato attuale della legislazione alcuna valida ragione per mantenere il principio di cassa a base della determinazione dei redditi de-

rivanti dall'esercizio di arti e professioni, potendosi anzi fortemente dubitare, già in sede di attuazione della riforma tributaria, della validità delle considerazioni svolte nella relazione ministeriale al d.p.r. 597 a sostegno del suddetto principio, allorché fu abbandonato il principio di competenza posto nell'art. 115 del T.U. del 1958 agli effetti della determinazione di tali redditi. La dottrina ravvisò, infatti, alcuni aspetti problematici connessi al principio di cassa inerentemente alla tassabilità in un solo periodo di imposta dei compensi a tipica formazione pluriennale, nonché in ordine alla assoluta mancanza di correlazione, in siffatte ipotesi, tra i diversi periodi di imposta in cui assumono rilevanza i componenti positivi in contrapposizione a quelli negativi che, per aver concorso alla produzione dei primi, hanno dato verosimilmente luogo ad esborsi monetari nel corso della prestazione pluriennale (sui pregiudizi arrecati dal principio di cassa al contribuente-professionista, v.: MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 404).

Pur nell'evidenza delle ragioni formulate dalla dottrina (sul punto v.: COCI-VERA-MERLINO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Milano, 1975, 241) e che la stessa relazione ministeriale non disconobbe, si preferì ugualmente modificare il criterio di imputazione per competenza, in considerazione di una supposta abitudine e costanza nella produzione del reddito che avrebbe condotto ad una sorta di compensazione tra compensi e spese globali, con una sostanziale equivalenza, in termini di reddito netto, al principio della competenza.

Si motivò ancora tale scelta con la considerazione che, riguardando l'imputazione per cassa non solo i componenti positivi ma anche quelli negativi, sarebbe stato comunque possibile dedurre le spese anteriormente al concorso redazionale dei compensi. Situazione, questa, che può presentarsi, in talune ipotesi, particolarmente sfavorevole al contribuente, se si considera che l'attuale disposizione del 3 co. dell'art. 8 del T.U. non estende alle perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni l'istituto previsto per le imprese individuali e per le società di persone del rporto in avanti in diminuzione del reddito complessivo dei cinque periodi di imposta successivi.

Le ragioni di opportunità che, infine, il legislatore formulò a favore del principio di cassa, ritenendo di non poter mantenere per lungo tempo posizioni tributarie sospese — come sarebbe necessario in un sistema ad imputazione progressiva, per effetto dell'imputazione dei compensi e delle spese secondo il principio di competenza — non paiono fondate, poiché per le stesse imprese un criterio adeguato (sia pur per certi aspetti criticabile alla luce delle concezioni aziendalistiche) in ipotesi similari è stato attuato mediante le disposizioni sulla valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale. Lo stesso art. 116 del T.U. del 1958 consentiva un metodo analogo, disponendo la determinazione dei redditi derivanti da amministrazioni, incarichi giudiziari, curatele e simili, che si prolungavano oltre l'anno o l'esercizio, sulla base dei componenti positivi e negativi proporzionalmente imputabili all'attività svolta nel periodo di imposta. Dall'accoglimento del principio di competenza ne conseguirebbe, al contrario, a scapito del contribuente, un avvicinamento dei tempi di tassazione a vantaggio tuttavia di una maggior equità fiscale, in luogo del temuto rinvio nel tempo di posizioni tributarie sospese.

L'accoglimento del principio di cassa non è stato tuttavia immune da eccezioni: così la logica della competenza economica, limitatamente alla determinazione delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione finanziaria e del trattamento di fine rapporto dei lavoratori dipendenti, ha trovato completa attuazione anche nell'ambito del reddito degli esercenti arti e professioni, come, d'altro canto, lo stesso principio di competenza ha subito deroghe in materia di redditi di impresa, sia per effetto della necessaria «certezza e determinabilità obiettiva», sia per effetto dell'accoglimento del principio di cassa in alcune ipotesi (v. sul punto: CROXATTO, *Disposizioni generali*, cit., 1131; FALSTRA, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1978, 194; CIOGGIANI, *L'imposizione*, cit., 141; TESAURO, *Esgesi*, cit., 225 ss.).

Considerata l'esistenza di talune deroghe al principio di cassa, agli effetti della categoria dei redditi di lavoro autonomo, non pare pienamente condivisibile la tesi di autorevole dottrina (v.: GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983, 26) secondo la quale la formula del «possesso di redditi», che delinea il presupposto delle imposte sui redditi, debba essere interpretata quale possesso di una somma di denaro o di un corrispettivo in natura ricevuto in relazione ai redditi di lavoro. Infatti, sia pur ancora lontano dal rappresentare un mero valore astratto, come è nel caso del reddito d'impresa (v. sul punto: CIOGGIANI, *L'imposizione*, cit., 18; CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche*, cit., 417), il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni solo raramente si esaurisce in un concreto accrescimento patrimoniale di denaro e di beni in natura, poiché alla sua determinazione non concorrono esclusivamente decrementi monetari.

Nella nuova formulazione del 1 co. dell'art. 50, ad opera dell'intervento legislativo del T.U., sono stati inoltre soppressi i riferimenti al principio di inerente e a quello di effettività delle spese, con un indubbio miglioramento del testo legislativo ed un maggior avvicinamento alle norme generali stabilite in materia di redditi di impresa, ove già al momento dell'entrata in vigore della riforma tributaria era stato soppresso ogni esplicito riferimento al principio della effettività dei componenti di reddito, per contro accolto dal T.U. del 1958.

Se la soppressione del principio di effettività comporta il tangibile superamento delle teorie sulla nozione di reddito effettivamente prodotto, non può dedursi, all'opposto, dalla eliminazione del termine «inerenti» riferito alle spese, il riconoscimento di una discrezionalità dell'esercente arti o professioni agli effetti della deducibilità di qualsivoglia componente negativo, atteso che l'attuale formulazione della norma delle «spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione» è di per sé sufficiente ad escludere che le spese non inerenti, in quanto non sostenute nell'esercizio di tali attività, possano avere rilevanza a fini tributari (v.: FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 618, che si esprime negativamente sulla deducibilità delle spese prive di un nesso di collegamento oggettivo con l'attività svolta, quali sono per definizione le spese sostenute per il mantenimento della famiglia e quelle sopportate per la produzione di redditi di collaborazione coordinata e continuativa; in senso contrario: D'AVALLA

VALVA, *I redditi*, cit., 353, il quale, pur negando l'indiscriminata deducibilità delle spese, ritiene che l'eliminazione del termine «allarga moltissimo l'ambito della possibilità di riconoscere in detrazione dal reddito professionale certi acquisti»).

Il giudizio positivamente formulato sulla mancanza di una espressa menzione del principio di inerenza attiene dunque più agli aspetti formalistici della disposizione legislativa. Non manca tuttavia di estendersi anche a questioni sostanziali, ove si considerino le interpretazioni restrittive che, tradizionalmente, l'Amministrazione finanziaria ha riservato a tale principio, nonché le conseguenti, sterminate, trattazioni dottrinali (v. diffusamente: CICOGANI, *L'imposizione*, cit., 147). Vi è, inoltre, da precisare al riguardo che già nel passaggio dal T.U. del 1958 al decreto n. 597 la formulazione del principio di inerenza era stata oggetto di alcuni correttivi, essendo questa enunciata non più come correlazione della spesa con la prestazione specifica, bensì in termini di correlazione della spesa con l'esercizio dell'arte o della professione (sui principi di effettività, documentabilità ed inerenza nel previgente sistema dell'imposizione mobiliare, v.: BERLURI, *Il T.U.*, cit., 301 ss.).

Ne sarebbe dovuto conseguire un collegamento oggettivo tra sostenimento della spesa e produzione del reddito, venendo meno dunque la necessità di provare a posteriori la specifica relazione di causa ed effetto tra spesa e compenso, principio a cui tuttavia la giurisprudenza si uniformò solo raramente (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. III, 14-2-1986, n. 5384, con la quale fu disattesa l'esclusiva riferibilità all'attività professionale delle spese sostenute dal contribuente poiché mancava «quel necessario diretto collegamento che deve sussistere fra attività e spesa per la produzione del reddito». Nella specie, tuttavia, non risulta chiaro quanto effettivamente potesse ritenersi infondata la valutazione estimativa svolta dai giudici di merito, trattandosi di spese per l'acquisizione di derrate e bevande che il contribuente aveva dichiarato come necessarie per svolgere la sua attività di giornalista-scrittore esperto in materia eno-gastronomica, nonché per il ricambio ed ampliamento della cantina e per l'acquisto di abiti. Sulla questione v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 5-10-1985, n. 8/727, ove si precisa che il costo della carta di credito professionale non è ammesso in deduzione qualora questa, nonostante la destinazione, sia utilizzata per effettuare acquisti che non presentano una specifica connessione con il reddito prodotto).

9. Segue. I compensi.

La categoria generale dei redditi di lavoro autonomo, costituita dai redditi degli esercenti arti e professioni, non individua componenti positivi di reddito diversi dai compensi, gli unici espressamente citati nel I co. dell'art. 50. In contrapposizione alla ricca tipologia dei redditi di impresa, nel cui ambito si individuano differenti specie di componenti positive, i compensi costituiscono così l'unica classe (conforme: FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 618; LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 187) di proventi che concorre alla formazio-

ne del reddito degli esercenti arti e professioni. Si tratta dunque di una ristretta nozione di reddito-prodotto che si è preservata pressoché intatta nei successivi interventi legislativi, diversamente dal reddito di impresa che si è andato anzi arricchendo di taluni connotati tipici della nozione di reddito-entrata (sul generale mantenimento della concezione del reddito-prodotto nei decreti delegati della riforma, pur con alcune eccezioni in materia di redditi di impresa, v.: CROXATO, *Redditi delle persone giuridiche*, cit., 4).

Restano dunque tipicamente escluse dalla determinazione del reddito in oggetto le plusvalenze realizzate nell'esercizio di arti e professioni a seguito di alienazioni di beni o comunque conseguite (v.: FILIPPINI, *La cessione di beni dei professionisti - IVA e IRPEF*, in *Fisco*, 1980, 3835), principio, questo, espresso a *contrariis* nella stessa legge delega per l'attuazione della riforma tributaria (art. 2, p. 4, l. 9-10-1971, n. 825), ove era prevista l'inclusione di tali componenti nel computo del reddito complessivo, unitamente alle sopravvenienze, solo se conseguite nell'esercizio di imprese commerciali in ipotesi di alienazione e, comunque conseguite, per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice. Parimenti non concorrono gli interessi attivi (conforme: FANTOZZI, *Diritto tributario*, 618; LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 187), fatta eccezione per gli interessi moratori e per gli interessi per dilazione di pagamento maturati su crediti derivanti dall'esercizio di arti e professioni, per i quali il d.l. n. 557 del 1993 [art. 1, l. co., lett. a), d.l. 30-12-1993, n. 557, conv. dalla l. 26-2-1994, n. 133] ha disposto la classificazione nella stessa categoria di appartenenza dei crediti cui si riferiscono.

Nuova è la formulazione dell'art. 50 per ciò che attiene la precisazione sui compensi «in denaro o in natura», sulla possibilità che questi siano percepiti anche «sotto forma di partecipazione agli utili», nonché sulla esplicita esclusione dai compensi dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico dell'esercente arti o professioni che li percepisce. Analoghe disposizioni mancavano, infatti, nell'art. 50 dell'abrogato d.p.r. 597.

In particolare si discuteva in dottrina se compensi in natura ricevuti dal soggetto dovessero concorrere alla determinazione del reddito ai sensi dell'art. 50, argomentandosi per l'affermativa dalla definizione generale di presupposto dell'imposta delineata dal legislatore nell'art. 1 del d.p.r. 597 e, all'opposto, ponendosi per la negativa il testuale disposto dell'art. 50 che non li menzionava espressamente (v. in argomento: POLI, *I redditi di lavoro autonomo e le variazioni*, cit., 1302; PANISIERI, *Obbligo di ritenuta sui compensi di lavoro autonomo in natura?*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 765 ss.; DUR, *Fringe benefits e lavoro autonomo: riflessioni sul tema*, in *Corr. trib.*, 1990, 2499 ss.; D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 351). I compensi in natura ricevuti, ora esplicitamente menzionati, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro autonomo in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituiti, secondo il disposto del 2 co. dell'art. 9 del T.U.

Circa il chiarimento che possa trattarsi di compensi sotto forma di partecipazione agli utili, si esclude che possano ricadere nella fattispecie le somme spettanti all'esercente arti o professioni a titolo di corrispettivo per l'apporto di

un'attività lavorativa a favore di associazioni in partecipazioni in cui il soggetto stesso riveste lo status di associato. Trattasi, infatti, di fattispecie assimilata soggetta ad autonomia qualificazione rispetto alla categoria generale, agli effetti della quale è irrilevante la circostanza che la prestazione lavorativa dedotta in associazione rientri nell'oggetto proprio dell'attività artistica o professionale svolta dal soggetto. Vi possono, per contro, rientrare i compensi, sotto forma di partecipazione agli utili, derivanti da uffici di amministratore qualora rientrino nell'oggetto proprio dell'attività professionale del soggetto (v. in argomento: POLI, *La partecipazione agli utili di società e gli amministratori*, in *Boll. trib.*, 1980, 823; DOLFIN, *Sulla inassabilità delle partecipazioni agli utili spettanti agli amministratori di società*, in *Rass. trib.*, 1981, I, 2; D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 352).

Quanto al chiarimento che i compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali, si precisa che la norma si riferisce esclusivamente a quelli obbligatori, c.d. contributi integrativi, che determinate categorie professionali, quali avvocati, architetti, dottori commercialisti e notai, sono tenuti per legge ad assolvere nei confronti delle relative casse previdenziali, previa ripetizione degli stessi dal committente la prestazione. La norma dell'art. 8, l. 11-10-1990, n. 290, precisa ulteriormente che detti contributi integrativi non sono assoggettabili all'IRPEF né all'IVA e pertanto non concorrono alla formazione del reddito professionale né del volume d'affari.

La disposizione legislativa non porge una definizione di compensi. Questi saranno tipicamente costituiti dai corrispettivi (cfr. artt. 2225 e 2233 c.c.) spettanti all'esercente arti o professioni a titolo di remunerazione della attività svolta (v.: DE MITA, *Appunti*, cit., 63; LUPU, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 186 ss.), aumentati delle somme a questi corrisposte a titolo di rimborso spese, diverse dalle anticipazioni sostenute in nome e per conto del committente stesso che siano debitamente ed analiticamente documentate (v. sul punto: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 21-6-1976, n. 8/785; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 30-4-1977, n. 7/1496).

La questione, cui è strettamente connessa quella, ora definitivamente risolta per espressa formulazione del 8 co. dell'art. 50, dei rimborsi spese percepiti da amministratori e sindaci inerentemente alle fattispecie assimilate dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ha dato origine ad un certo contenzioso essendo in determinate ipotesi difficilmente reperibile la documentazione di spesa attestante la sua esclusiva riferibilità alla sfera giuridico-patrimoniale del committente. Tale è il caso, ad esempio, delle carte e marche da bollo utilizzate tipicamente dai professionisti che sono tenuti alla redazione o al rilascio di atti nell'interesse di terzi. Le somme a tal titolo corrisposte sono infatti recuperabili in via di rivalsa dal cliente e la relativa rifusione ha natura esclusivamente restituitiva (v. testualmente: Comm. Trib. Centr., Sez. XXIV, 23-6-1983, n. 2080), staurativa (v. testualmente: Comm. Trib. Centr., Sez. XXIV, 23-6-1983, n. 2080), pur tuttavia non risultano in genere da idonea documentazione di acquisto a questi intestata. Parimenti non costituiscono compensi le somme date in deposito al professionista e che questi utilizzerà per l'acquisto di beni e servizi in nome e per conto del cliente (v.: DE MITA, *Appunti*, cit., 64).

Ha natura di compenso anche il corrispettivo realizzato dall'esercente l'arte o la professione per la vendita dei beni la cui realizzazione rientra nell'oggetto proprio dell'attività svolta, tipico il caso del pittore che cede le sue opere alla galleria d'arte, atteso che la cessione del bene non pregiudica la sussistenza dell'elemento soggettivo dell'esercizio di una attività di lavoro autonomo, presupposto che si realizza in modo indipendente dalle modalità in cui il risultato materialmente si concreta (v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 25-7-1974, n. 10/1248; conforme: LUPU, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 186, nt. 8).

Concorrono altresì alla determinazione del reddito di lavoro autonomo i compensi derivanti al soggetto nella sua qualità di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni ed enti con o senza personalità giuridica, purché l'espletamento di tali incarichi rientri nell'oggetto proprio dell'arte o della professione esercitata dal contribuente.

L'attrazione di tali componenti positivi nella fattispecie generale, con conseguente applicazione del meccanismo di determinazione analitica del reddito, è disposta a *contrarius* dalla norma contenuta sotto la lett. a) del 2 co. dell'art. 49, ove sono disciplinate le fattispecie assimilate, risolvendo una questione di cui si discuteva nel vigore del d.p.r. 597, per la mancanza di una esplicita formulazione legislativa. L'espressa previsione della lett. a) del nuovo T.U. lascia aperte, tuttavia, ancora alcune problematiche per l'evidente impossibilità di cristallizzare entro schemi rigidi il concreto oggetto di un'arte o di una professione, dovendo escludersi, ad esempio, nel caso dell'ingegnere che ricopre la carica di consigliere di amministrazione in una società di progettazione, l'ascrivibilità dell'emolumento da questi percepito alla fattispecie generale, non rientrando in senso stretto l'attività di consigliere nell'oggetto proprio della professione di ingegnere.

In forza della medesima disposizione della lett. a), costituiscono altresì compensi i corrispettivi derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a leggi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, sempre che rientrino nell'oggetto dell'arte o della professione. Nei riguardi di tali rapporti la questione della ascrivibilità del compenso alla fattispecie generale dei redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni ovvero alle fattispecie assimilate si pone con maggior evidenza, trattandosi di attività genericamente definite e dunque prive di un collegamento specifico con l'esercizio di una determinata arte e professione, atteso che la collaborazione a giornali e riviste è tipicamente svolta da una molteplicità di categorie con prestazioni a carattere accessorio all'attività professionale caratteristica. Così gli stessi rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, cui si riferisce in modo residuale la lett. a) dell'art. 49, possono concretarsi in attività disparate che, pur non essendo in stretta connessione con l'oggetto proprio dell'arte o della professione, rispondono ad esigenze di perfezionamento e di completamento della stessa attività artistica o professionale (sui compensi corrisposti a cultori della materia per la partecipazione a seminari, conferenze e lezioni v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 27-4-1978, n. 118/8460).

Come sopra premesso nel delineare i profili evolutivi della categoria dei redditi di lavoro autonomo, la disposizione del 2 co. dell'art. 6 del T.U. ha definitivamente risolto un'altra questione, a carattere generale, che si poneva nel vigore del d.p.r. 597. E, infatti, ora stabilito che, in ipotesi di conseguimento di redditi sostitutivi, anche per effetto di cessione di crediti derivanti dall'esercizio di arti e professioni, nonché in ipotesi di conseguimento di indennità, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni per la perdita di redditi artistici e professionali, i proventi sostitutivi e quelli conseguiti dalla cessione ovvero dalla corresponsione della indennità sostitutiva costituiscono a tutti gli effetti compensi di lavoro autonomo (sugli assegni integrativi, corrisposti dalla Cassa Nazionale del Notariato, per gli atti ricevuti ed autentici durante l'anno nel caso in cui il notaio non consegna onorari superiori ad un importo prestabilito, v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, risol. 12-6-1975, n. 107732).

Sono escluse dalla presunzione assoluta le sole indennità dipendenti da invalidità permanente o da morte del soggetto, le quali non concorrono alla determinazione del reddito attesa la loro natura risarcitoria. Le indennità spettanti all'esercente arti o professioni, a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi, sono tuttavia assoggettate a tassazione separata se i redditi perduti erano relativi a più anni, in forza del disposto della lett. i) del 1 co. dell'art. 16 [sulla tassazione separata delle indennità percepite per la cessazione da funzioni notariali v. art. 16, 1 co., lett. e), d.p.r. 917 del 1986; cfr.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, risol. 12-6-1975, n. 107732].

Ad opera dell'art. 1, 1 co., lett. a), d.l. n. 557 del 1993 (d.l. 30-12-1993, n. 557, conv. dalla l. 26-2-1994, n. 133) è stato inoltre disposto, ai fini della classificazione dei redditi, che gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati. Pertanto gli interessi in oggetto, ove traggano la loro origine da crediti derivanti dall'esercizio di attività artistiche o professionali, costituiscono reddito di lavoro autonomo a norma del nuovo disposto dell'art. 6, 2 co., dal d.p.r. 917 del 1986.

È stata inoltre disposta, come sopra menzionato, la tassazione dei proventi illeciti con una disposizione (art. 14, 4 co., l. 24-12-1993, n. 537), a carattere interpretativo, che ricomprende nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, 1 co., del T.U., se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. La determinazione dei suddetti redditi, se classificabili nella categoria dei redditi di lavoro autonomo, deve avvenire secondo le disposizioni previste per tale categoria.

Di pari tenore è la disposizione, a carattere innovativo, contenuta nel 3 co. dell'art. 7, relativa ai redditi derivanti dall'esercizio dell'arte o della professione del *de cuius* (sul punto v.: FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 618; FERRÀ, *Compendi corrisposti agli eredi del professionista*, in *Corr. trib.*, 1991, 870; LEONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte*, cit., 101 ss.). Questi, se percepiti dagli eredi, costituiscono compensi e concorrono alla determinazione analitica del reddito secondo le disposizioni dell'art. 50; il reddito è tassato separatamente in capo

all'erede, anche se non rientra tra i redditi indicati nell'art. 16, mediante applicazione dell'aliquota, corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'erede nel biennio anteriore all'anno in cui si è aperta la successione, all'ammontare percepito diminuito della quota dell'imposta sulle successioni proporzionale al credito indicato nella relativa dichiarazione (art. 18, 2 co., d.p.r. 917 del 1986). È in facoltà degli eredi di non avvalersi della tassazione separata, facendolo constare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuto o ha avuto inizio la percezione (art. 16, 3 co., d.p.r. 917 del 1986; sui compensi professionali spettanti agli eredi v.: Dir. Cent. affari giur. e contenzioso trib., Div. V, ris. 3-1-1994, n. III-5-1001/93; sulle questioni attinenti al decesso di un esercente arti e professioni in forma associata, v.: LEONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte*, cit., 104 ss.).

Vi è da osservare che la formulazione della norma relativa ai redditi del *de cuius* pone alcune questioni interpretative in specie agli effetti del coordinamento della disposizione dell'art. 7 con quella dell'art. 18. Un primo profilo dubbio attiene l'apparente identificazione del credito degli eredi e dell'ammontare percepito con il relativo reddito, al netto dell'imposta sulle successioni, atteso che, il richiamo al sistema di determinazione analitica, imposto dall'art. 7, dovrebbe, all'opposto, condurre alla non coincidenza dell'ammontare percepito con il reddito tassabile per effetto della deduzione di eventuali componenti negative, diverse dall'imposta di successione, relative all'esercizio dell'arte o della professione del *de cuius* ed il cui esborso sia stato sostenuto dagli eredi nel periodo di imposta in cui è avvenuta la percezione del compenso.

Un secondo profilo attiene il riferimento dell'art. 7 al termine «reddito» per indicare più propriamente il credito dell'erede, ove nuovamente vi è l'ambigua equiparazione delle due espressioni, nonché la conseguente qualificazione di reddito del credito a prescindere dalla relativa percezione, pur essendo questa determinante agli effetti della esclusiva imputazione al periodo di imposta (sul punto v.: CAPRONI, *Sul regime IRPEF dei redditi di lavoro autonomo percepiti dagli eredi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1988, II, 1465).

L'innovazione legislativa risolve definitivamente la questione che, nel vigore del precedente d.p.r. 597, vedeva contrapposte le tesi della dottrina e dell'Amministrazione finanziaria. Da un lato, infatti, la dottrina poneva preliminarmente la questione se tali crediti avessero per gli eredi natura patrimoniale (in tal senso v.: PORTO, *La determinazione del reddito nel caso di successione da parte degli eredi*, in *Corr. trib.*, 1980, 959; FERRÀ, *È reddito di lavoro autonomo il compenso agli eredi?*, in *Corr. trib.*, 1981, 1525; SACCHETTI, *I redditi*, cit., 45, nt. 47) o reddituale (v.: NAPOLITANO, *Ancora sul trattamento fiscale dei compensi corrisposti ad eredi del professionista*, in *Corr. trib.*, 1981, 1922) e se, in questa seconda ipotesi, potessero dare luogo a redditi di lavoro autonomo (in tal senso v.: FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, cit., 224, nt. 234). Anche da parte di taluni che riconoscevano la natura reddituale si sosteneva tuttavia l'intangibilità dei crediti derivanti dall'attività professionale del *de cuius* percepiti dagli eredi sulla pretesa che gli stessi sarebbero stati assoggettati a doppia imposizione (v.: POLI, *I redditi per prestazione di lavoro autonomo percepiti dagli eredi*, in *Boll.*

trib., 1981, 992). Da parte della Amministrazione, per contro, si negava la sussistenza di una doppia imposizione sulla sostenuta differente natura delle due imposte e dei rispettivi presupposti (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 1-12-1980, n. 8/873; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, risol. 28-7-1984, n. 8/983). Nonostante la Commissione Parlamentare dei Treha avesse proposto il sistema di deduzione imposta da imposta, il legislatore del T.U. ha preferito la deduzione dell'imposta di successione dal reddito di lavoro autonomo (sulla assoggettabilità a ritenuta dei crediti professionali del *de cuius* percepiti dagli eredi *jure successionis*, v.: Comm. Trib. Centr., Sez. XX, 4-6-1984, n. 6241; Comm. Trib. Centr., Sez. XV, 20-5-1988, n. 4436; sul punto v.: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte*, cit., 103).

10. Segue. Le spese.

Diversamente dai compensi, costituenti l'unica *species* rilevante di componenti positive agli effetti della categoria generale in esame, con l'espressione «spese» il legislatore ha inteso riferirsi a tutti i componenti negativi che l'esercente arti e professioni può sostenere nell'esercizio della sua attività, non ponendo dunque limitazioni, in linea generale, alla relativa deducibilità, salvo le ipotesi espressamente previste nell'art. 50 nei commi successivi al primo (sulle spese v.: DE MITA, *Appunti*, cit., 64 ss.; D'AYALA VALVA, *I redditi*, cit., 352; BERLARI, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 208 ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 618 ss.; sulla deducibilità delle spese nel d.p.r. 597 v.: D'AMATI, *Nuovi profitti*, cit., 121 ss.; DE MITA, *Le «spese» dei professionisti*, in *Corr. trib.*, 1984, 1979; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 404 ss.).

L'interpretazione della norma ammette conseguentemente la deducibilità di componenti innominate quali, a titolo esemplificativo, gli interessi passivi sostenuti per finanziamenti relativi all'attività artistica e professionale o per dilazioni nel pagamento di beni strumentali acquisiti; i premi di assicurazione sostenuti nell'esercizio dell'attività artistica o professionale, ivi compresi quelli pagati alle compagnie di assicurazione per la corresponsione ai dipendenti e aventi causa delle somme dovute per la cessazione del rapporto di lavoro; i compensi corrisposti a terzi per servizi resi al soggetto in relazione all'esercizio dell'attività artistica o professionale. A favore della deducibilità nei riguardi dei suddetti componenti si esprimono testualmente le istruzioni ministeriali sulla compilazione della dichiarazione dei redditi.

Nel novero delle spese deducibili potrebbero essere incluse, oltre a quelle sopra indicate, anche talune componenti negative collegate al verificarsi di eventi eccezionali o comunque estraneo all'ordinario esercizio dell'attività artistica e professionale. Parrebbe al riguardo ammissibile la deducibilità delle perdite su crediti, mentre tende ad escludersi la deducibilità, più in generale, di perdite e minusvalenze connesse alla dismissione volontaria o forzata ed alla cessione di beni strumentali, argomentandosi a *contrariis* dalla intassabilità delle plusvalenze (v. sul punto: LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 187, nt. 13).

Nell'ambito della disciplina delle spese relative all'esercizio di attività artistiche e professionali un primo gruppo di disposizioni, oggetto del 2° co. dell'art. 50, sono dettate agli effetti dei beni strumentali, distinguendosi a tal fine tra beni mobili e immobili.

Ai beni mobili strumentali per l'esercizio di attività artistiche e professionali la normativa tributaria riserva una prima eccezione al principio di cassa, ammettendo la deduzione del relativo costo mediante la determinazione di quote annue di ammortamento, prescindendo completamente dall'avvenuto pagamento del relativo costo di acquisizione o da un eventuale pagamento dilazionato (conforme: LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 189). In rapporto alla disciplina dettata in materia di redditi di impresa, cui la disposizione in esame non opera alcun rinvio recettizio, vi è da osservare una maggiore sintesi della norma dettata dall'art. 50 che non accenna, in primo luogo, all'esercizio a partire dal quale può darsi avvio al processo di ammortamento ed in secondo luogo a quali componenti entrino nella configurazione di costo assunto a base ammortizzabile.

Dei quattro tipi di ammortamento — ordinario, accelerato, anticipato e ridotto — ammessi nei riguardi dei beni strumentali di impresa, solo il primo trova puntuale corrispondenza agli effetti dei beni strumentali degli esercenti arti e professioni, essendo previsto che la determinazione delle quote di ammortamento debba essere effettuata in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze per categorie di beni omogenee, decreto attualmente unico per i beni strumentali materiali utilizzati nell'esercizio di attività commerciali e di arti e professioni (v.: d.m. 29-10-1974; d.m. 31-12-1989 applicabile agli ammortamenti dei beni materiali strumentali che hanno inizio a decorrere dal primo periodo di imposta successivo al 31-12-1988).

Trattandosi di una classificazione per settori di attività economica particolarmente adattata alle diverse tipologie imprenditoriali, l'impiego a fini delle attività artistiche e professionali dovrebbe ritenersi limitato ai coefficienti previsti nella classe residuale delle altre attività (v. in tal senso: Comm. Trib. Centr., Sez. XIV, 8-5-1991 - 12-11-1991, n. 7576, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 281, che ha escluso l'applicabilità delle percentuali stabilite nel gruppo XXI, dei servizi sanitari resi da ospedali, cliniche ed istituti similari, alle apparecchiature utilizzate da uno studio professionale esercente attività di radiologia, ritenendo che un tale soggetto non possa essere posto sullo stesso piano delle strutture complesse del gruppo XXI, anche perché verrebbero diversificati i trattamenti tributari di redditi derivanti dalla medesima attività di lavoro. Sarebbe, infatti, svantaggiata la posizione degli artisti e dei professionisti che utilizzano apparecchiature che possono essere teoricamente incluse nell'ambito dei servizi dei vari gruppi, rispetto ad altri le cui apparecchiature non trovano una precisa collocazione).

Se è pacifica l'inammissibilità dell'ammortamento accelerato e di quello anticipato, non pare esservi, per contro, alcuna limitazione in merito alla possibilità di prolungare il processo di ammortamento oltre la durata ordinaria, mediante utilizzo di un coefficiente inferiore a quello ministeriale, senza che trovi peraltro applicazione la disposizione, dettata in materia di redditi di impresa, volta a

scoraggiare l'impiego di percentuali inferiori alla metà di quelle tabellari. Non sono previste, inoltre, disposizioni particolari sulla determinazione della quota nel periodo di imposta a decorrere dal quale ha inizio l'ammortamento, né sul ragguglio temporale in base alla durata del possesso, non essendovi dunque alcuna esplicita preclusione all'applicazione dell'aliquota piena anche in ipotesi di acquisto del bene alla fine del periodo di imposta.

Vi è tuttavia da osservare che l'inesistenza di un limite inferiore, se da un lato può condurre a configurare una totale discrezionalità dell'esercente arti o professioni, pone dall'altro delicate questioni in rapporto alla portata sostanziale del principio di competenza. La suddetta interpretazione sarebbe, in effetti, suscettibile di contrarietà a tale principio, con conseguente inammissibilità di calcolo di quote di ammortamento che non esprimano l'economico concorso del bene strumentale allo svolgimento delle attività artistiche e professionali (sulla modifica legislativa che ha condotto all'inserimento dell'inciso «esclusi gli immobili» nella formulazione del primo periodo dell'art. 50, 2 co., d.p.r. 917 del 1986, v. art. 1, d.l. 27-4-1990, n. 90, conv., con modif., nella l. 26-6-1990, n. 165, con effetto per gli immobili acquistati e per i contratti di locazione finanziaria conclusi a partire dal 15-6-1990).

Per i beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore ad un milione è lasciata facoltà al contribuente di optare per la deduzione integrale della spesa nel periodo di imposta in cui è stata sostenuta. Rispetto alla analogia previsione legislativa dettata in materia di redditi di impresa, la norma in esame si distingue per il differente criterio di imputazione temporale della spesa, dovendosi intendere che il concetto di sostenimento, in tale ipotesi, torna ad essere riferibile al generale principio di cassa. Con la nuova formulazione del T.U. può ritenersi, inoltre, definitivamente superata la questione sorta nel vigore del d.p.r. 597 della apparente obbligatorietà della norma nella parte in cui disponeva la deduzione integrale dei suddetti costi nel periodo di imposta in cui erano stati sostenuti. Il Ministero si era al riguardo espresso a favore della ammissibilità della deduzione per quote di ammortamento, richiedendo una espressa manifestazione di volontà da parte del contribuente nella dichiarazione dei redditi (v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 19-10-1976, n. 9/1551; l'art. 50, 2 co., d.p.r. 597 del 1973 stabiliva in lire cinquecentomila l'importo massimo della spesa a deduzione integrale).

Questione tuttora non risolta è quella commessa alla deducibilità delle spese relative alla manutenzione, riparazione, ammodernamento dei beni materiali strumentali, dei costi di acquisizione di beni immateriali, quali diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, processi e formule ed infine delle spese relative a più periodi di imposta, inerenti studi e ricerche, pubblicità e propaganda. Mancando, infatti, una esplicita previsione legislativa è dubbio se debba procedersi alla deduzione del relativo costo di acquisizione integralmente nell'anno in cui queste sono sostenute ovvero per quote di ammortamento. La questione si è posta con particolare riguardo alle spese incrementative di beni immobili strumentali all'esercizio dell'arte e della professione (v. sul punto: FERRÀ, *Spese di ristrutturazione di immobili strumentali all'esercizio della professione*, in *Corr. trib.*, 1990, 2867), porgendo per tale via soluzioni non appaganti, attesa la par-

ticolare disciplina legislativa degli immobili in rapporto agli altri beni strumentali (v. *Comm. Trib. Centr.*, Sez. VI, 7-3-1989, n. 1696 sulle spese di restauro e manutenzione di un immobile adibito a studio professionale di un dottore commercialista; *Comm. Trib. I g. Belluno*, Sez. II, 18-9-1989, n. 527).

Al riguardo la prevalente dottrina propende per la deducibilità delle spese sopra menzionate, ad eccezione di quelle afferenti gli immobili soggetti ad una disciplina derogatoria, secondo il principio della imputazione per cassa (conforme: D'AVVALA VALVA, *I redditi*, cit., 353). Vi è da osservare, tuttavia, che, diversamente dalla formulazione della corrispondente norma in materia di redditi di impresa, nella disposizione dell'art. 50 si fa generico riferimento ai beni strumentali, senza ulteriore precisazione che debba trattarsi di beni materiali. L'inapplicabilità dell'ammortamento ai beni immateriali ed in generale alle manutenzioni straordinarie e alle spese pluriennali sarebbe dunque desumibile dalla riferibilità delle categorie omogenee del decreto ministeriale ai soli beni materiali ed eventualmente alle spese incrementative a carattere accessorio sostenute per l'unitaria realizzazione di impianti particolari, quali, ad esempio, di allarme, di ripresa fotografica, di comunicazione e telesegnalazione.

Per i beni strumentali nell'esercizio dell'arte o della professione, con esclusione degli immobili, la disposizione del 2 co. dell'art. 50 prevede anche l'ipotesi, alternativa all'acquisto, del ricorso alla locazione finanziaria, disponendo che i relativi canoni sono ammessi in deduzione a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel sopra menzionato decreto del Ministro delle finanze.

La disposizione, cui non sono connesse particolari questioni se non quelle generali comuni all'ipotesi dell'acquisto di beni strumentali, si inserisce nel quadro degli interventi attuati dal legislatore, a partire dal d.l. 853 del 1984, volti a regolamentare gli aspetti fiscali del contratto di *leasing* che maggiormente prestavano il fianco ad operazioni elusive da parte dei contribuenti (d.l. 19-12-1984, n. 853, conv., con modif., nella l. 17-2-1985, n. 17, c.d. *Visentini-ter*, recante disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di imposte sul reddito e disposizioni relative all'Amministrazione finanziaria).

Superata, infatti, la fase iniziale di assoluta mancanza di disciplina nel vigore del d.p.r. 597, con l'emanazione della c.d. *Visentini-ter* del 1985 fu introdotto un particolare regime forfettario di determinazione del reddito per gli esercenti arti e professioni e furono poste, inoltre, alcune restrizioni alla generale deducibilità dei canoni di locazione finanziaria mediante la clausola della durata del contratto [v.: art. 2, 1 co., lett. c), d.l. 853 del 1984]. Agli effetti della detraibilità nei modi ordinari dei canoni, per gli artisti e i professionisti c.d. forfettari, fu, infatti, richiesto che la durata del contratto di locazione finanziaria non fosse inferiore alla metà del periodo di ammortamento del bene (sugli aspetti evolutivi della legislazione tributaria in materia di locazione finanziaria, con riferimenti bibliografici alle trattazioni istituzionali sul tema, v.: SACCHETTO, *Il leasing nel T.U.*, in *Corr. trib.*, 1989, circ. n. 2, 9 ss.; per un'analisi del testo della norma con

alcuni commenti ed interpretazioni v.: *Corr. trib.*, 1986, circ. n. 4, *Regime for-fetario per i lavoratori autonomi*, 5 ss.).

All'esigenza di contenere comportamenti elusivi degli esercenti arti e professioni risponde, infine, la disposizione introdotta, con il successivo d.l. 90 del 1990, nel periodo conclusivo del 2 co. dell'art. 50, ove è previsto che i canoni di locazione finanziaria di beni mobili sono deducibili nel periodo di imposta in cui maturano [art. 1, 1 co., lett. g), d.l. 27-4-1990, n. 90, conv., con modif., nella l. 26-6-1990, n. 165]. La disposizione si è, infatti, resa necessaria per impedire che l'esercente arti e professioni riuscisse, indirettamente, ad ottenere con lo strumento del *leasing* i risultati che gli sarebbero stati impediti dalle disposizioni in materia di ammortamento dei beni strumentali. Stante l'inesistenza, per tali soggetti, di un principio generale di determinazione del reddito in base alla competenza economica e, contestualmente, attesa la rigidità del processo di ammortamento agli effetti del superamento delle quote ordinarie, l'assenza di una esplicita disposizione nell'art. 50 avrebbe infatti consentito, come è accaduto, la deducibilità dei c.d. maxi-canoni iniziali e dei canoni anticipati per l'intero nel periodo di imposta di decorrenza del contratto di *leasing*, purché ne fosse avvenuto il pagamento. Diversamente, in materia di redditi di impresa, non fu necessario un intervento di tipo legislativo, essendo il sistema di determinazione già uniformato al principio della competenza economica. Non mancarono, tuttavia, ripetuti interventi dell'Amministrazione finanziaria in sede interpretativa (v.: SACCHETTO, *Il leasing*, cit., 11).

Il richiamo della disposizione dell'art. 50 al concetto di maturazione dei canoni di locazione finanziaria dovrebbe conseguentemente comportare la piena validità, anche agli effetti della determinazione del reddito degli esercenti arti e professioni, delle interpretazioni ministeriali sopra accennate, in particolare in relazione alla necessità di procedere ad una nuova determinazione del canone periodico, sulla base della durata del contratto, nelle ipotesi in cui quello stabilito contrattualmente non corrisponda alla effettiva maturazione del corrispettivo secondo la logica temporale ed economica, questione che si pone tipicamente quando il contratto prevede maxi-canoni, canoni anticipati o comunque canoni diseguali (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 17-5-1976, n. 9/1093; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 5-11-1977, n. 9/1643; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 29-7-1983, n. 9/919; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 13-9-1984, n. 9/1740).

Fuori da tali ipotesi, per le quali è tipicamente necessario ricorrere all'istituto contabile dei risonanti attivi, il problema dell'imputazione del costo al successivo periodo di imposta può comunque porsi per effetto della esistenza di normali canoni, in corso di maturazione in chiusura d'anno, già annotati nelle scritture contabili ai fini delle imposte dirette per una quota superiore a quella che compete al periodo di imposta. Né può escludersi a priori la possibilità, decisamente infrequente, di doversi procedere, anche agli effetti della determinazione del reddito degli esercenti arti e professioni, alla opposta imputazione di un rateo passivo per la quota di canone maturata alla fine dell'esercizio e posticipata, mentre fatturata dalla società concedente (per l'infelice formulazione della dispo-

sizione in esame, dalla quale potrebbe argomentarsi nel senso di ritenere che la deduzione vada effettuata tenendo conto della maturazione del canone secondo le condizioni contrattuali, anziché secondo la maturazione del corrispettivo in base alla competenza economica, v.: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte*, cit., 700).

La disciplina tributaria dei beni immobili strumentali per l'esercizio dell'arte e della professione ha subito, nel corso della evoluzione legislativa, alterne vicende, tuttora in fase di modificazione.

L'art. 50 del d.p.r. 597, richiamando espressamente l'art. 21 in materia di redditi fondiari, non consentiva l'ammortamento del costo di acquisto degli immobili e pareva altresì escludere la deducibilità delle relative spese di manutenzione. Si riteneva, infatti, che queste ultime fossero deducibili fortettariamente secondo il particolare meccanismo di determinazione del reddito previsto dall'art. 34 (in tal senso v.: *Comm. Trib. Centr.*, 7-3-1989, n. 1696).

Dalla originaria preclusione del d.p.r. 597 agli effetti della deducibilità del costo di acquisizione degli immobili, si passò alla sua ammissibilità in seguito alle disposizioni introdotte dalla c.d. *Visentini-ter* a partire dal 1985. Questa, infatti, nel consentire che i c.d. esercenti arti e professioni fortettari potessero dedurre sia le quote di ammortamento che i canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali, per questi ultimi senza l'ulteriore limitazione della durata contrattuale prevista per i beni mobili [v.: art. 2, 10 co., lett. c), d.l. 853 del 1984], estese tale disciplina più favorevole anche ai soggetti non fortettari, consentendo che, ferme restando le altre disposizioni dell'art. 50 del d.p.r. 597, fossero deducibili le quote di ammortamento o i canoni di locazione finanziaria relativi agli immobili adibiti esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione [art. 3, 1 co., lett. c), d.l. 853 del 1984].

Se si eccettua il periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore del nuovo T.U., in cui fu consentita la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali con modalità equivalenti a quelle della c.d. *Visentini-ter*, a partire dagli inizi del 1989 intervengono una serie di provvedimenti volti a porre ulteriori limitazioni agli effetti della deducibilità del costo di tali beni (sulla questione v.: *FERRARÙ, Spese di ristrutturazione*, cit., 2867).

La deduzione dei canoni di locazione finanziaria viene, infatti, successivamente ristretta alla condizione che la durata del contratto non sia inferiore a otto anni (art. 26, 6 co., d.l. 69 del 1989, disposizione che trova applicazione ai contratti stipulati a partire dal 2-3-1989) ed ulteriormente limitata, ad un importo pari alla rendita catastale, con un provvedimento legislativo che accomuna in tale sorte anche le quote di ammortamento degli immobili strumentali posseduti a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale [art. 1, 1 co., lett. g), d.l. 90 del 1990, applicabile ai contratti stipulati a decorrere dal 15-6-1990]. L'interpretazione della disposizione, espressa dall'Amministrazione finanziaria in sede di istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 1992, denota al riguardo una ulteriore restrizione agli effetti della deducibilità dei costi relativi agli immobili, diversi da quelli di acquisto e dai canoni

di *leasing*. Viene, infatti, precisato che la deduzione della rendita preclude il concorso alla determinazione del reddito di ogni onere o spesa relativo all'immobile, quali interessi passivi, oneri tributari e spese condominiali.

Infine con la l. 537 del 1993 [art. 14, 3 co., lett. d), l. 24-2-1993, n. 537], la cui decorrenza è stabilita, a norma del successivo 7 co., dal periodo di imposta in corso al 31-12-1993], nell'ambito delle disposizioni volte alla razionalizzazione dei criteri di determinazione di taluni redditi e di eliminazione di effetti agevolativi ed elusivi, è stata soppressa la disposizione del 2 co. dell'art. 50 nella parte in cui consente la deduzione della rendita catastale per gli immobili strumentali posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale. Con tale soppressione il regime fiscale degli immobili strumentali, utilizzati dagli esercenti arti e professioni in modo esclusivo, è tornato ad essere quello previsto al momento della entrata in vigore della riforma tributaria, con l'eccezione della deducibilità della rendita catastale per i beni acquisiti in locazione finanziaria e fatti salvi gli effetti dei regimi che nel frattempo si sono alternati, che hanno condotto all'attuale coesistenza di contratti e di beni variamente disciplinati.

Dagli interventi legislativi sopra menzionati è rimasta, per contro, totalmente estranea la deduzione delle spese inerenti gli immobili in locazione, diversa da quella finanziaria. Queste concorrono pertanto alla determinazione analitica del reddito secondo il generale principio di cassa.

Agli effetti della deducibilità delle spese riferibili promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, l'art. 50 del T.U. prevede una disciplina particolare che ricalca nei contenuti oggettivi le disposizioni sopra esaminate. La norma, contenuta nel 3 comma, prende in considerazione le singole ipotesi già disciplinate al 2 comma e di queste stabilisce, con una presunzione *juris et de jure*, la limitata deducibilità al cinquanta per cento del relativo ammontare, precisando che debba trattarsi di beni mobili diversi da quelli, tra cui rientrano i beni c.d. di lusso, indicati nel 4 comma (disposizione aggiunta dall'art. 26, 6 co., d.l. 69 del 1989). L'evoluzione legislativa stessa del 3 co. ricalca essenzialmente quella del comma precedente: trattasi infatti, di disposizioni introdotte originariamente con la c.d. Visentini-ter e del tutto sconosciute all'art. 50 del d.p.r. 597 [art. 3, 1 co., lett. d), d.l. 853 del 1984]; successivamente recepite dal T.U. del 1986 e ripetutamente modificate in simili con quelle del 2 co.

La ratio delle disposizioni in oggetto è quella di impedire che il contribuente possa scegliere a sua discrezione la quota di spesa imputabile all'esercizio dell'attività artistica o professionale (v. sul punto: POLI, *Stati professionali ad uso promiscuo: deducibilità delle spese*, in *Corr. trib.*, 1991, 1451 ss.; LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 188).

La formulazione vigente dispone dunque la deducibilità nella misura del cinquanta per cento delle spese relative all'acquisto di beni mobili ad uso promiscuo, differenziando l'ipotesi dell'ammortamento da quella della deduzione integrale applicabile ai soli beni il cui costo unitario non sia superiore ad un milione di lire. E inoltre previsto che nella stessa misura siano deducibili i canoni di locazione finanziaria.

Diversamente dalla disposizione del comma precedente, la norma in oggetto non ripropone la condizione della durata contrattuale agli effetti della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria dei beni mobili ad uso promiscuo, né la deduzione dei canoni nei periodi di imposta di maturazione. Ricomprende, per contro, nella sua formulazione tre ipotesi non espressamente contemplate dal 2 co., quali sono la deduzione dei canoni di locazione non finanziaria, di noleggio ed in generale delle spese relative all'impiego di beni ad uso promiscuo. L'esplícito riferimento a queste spese, superfluo nella disposizione del 2 comma trattandosi di componenti negative la cui piena deducibilità ricade nella formulazione generale del 1 comma, è infatti chiarificatrice ed atta ad ammetterle in deduzione nell'ambito del reddito artistico o professionale, trattandosi di spese la cui formazione risale, infatti, tipicamente alla sfera personale del soggetto, dovendosi ritenere che queste vi sarebbero comunque pur in mancanza di esercizio di una attività artistica o professionale.

In relazione ai beni immobili, utilizzati in modo promiscuo nell'esercizio dell'arte o della professione e per esigenze personali o familiari del contribuente, si consente la deducibilità preliminarmente subordinandola alla condizione che questi non disponga, nel medesimo comune, di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione. Sussistendo tale condizione, dalla determinazione del reddito è deducibile una somma pari al cinquanta per cento della rendita catastale nelle ipotesi in cui l'immobile sia posseduto in virtù di un diritto reale o comunque utilizzato in base ad un contratto di locazione finanziaria, ovvero una somma pari al cinquanta per cento del canone di locazione nell'ipotesi in cui l'immobile sia detenuto in forza di un ordinario contratto di locazione. Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili, costituite tipicamente dagli oneri condominiali. In relazione a tali ultime spese, non espressamente previste nella formulazione del 2 co. dell'art. 50, possono ribadirsi le considerazioni sopra svolte agli effetti dei beni mobili ad uso promiscuo.

La disciplina delle spese relative alle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile di comunicazione, i c.d. telefonini, è stata aggiunta nel 3 bis co. dell'art. 50 per effetto del d.l. 151 del 1991 (art. 10, 1 co., d.l. 13-5-1991, n. 151, provvedimenti urgenti per la finanza pubblica, conv., con modif., nella l. 12-7-1991, n. 202). I beni cui si rivolge la disposizione sono quelli soggetti alla tassa di concessione governativa ed indicati al n. 131 della tariffa annessa al d.p.r. 26-10-1972, n. 641. La norma, ad evidente contenuto antielusivo, consente la deducibilità nella misura del cinquanta per cento delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione finanziaria e di noleggio, nonché delle spese derivanti dall'impiego e dalla manutenzione delle suddette apparecchiature (sulla irrilevanza penale, agli effetti della lett. f) dell'art. 4 della l. 516 del 1982, dell'ipotesi in cui siano interamente dedotte le spese in questione, v.: CARACCIOLI, *Profilo penale dei «telefonini»*, in *Fisco*, 1991, 6618).

Ad una analoga finalità antielusiva si ispirano le disposizioni oggetto del 4 co. dell'art. 50 sul trattamento fiscale dei c.d. beni di lusso degli esercenti arti e professioni. Alla disciplina originariamente introdotta con la legge Visentini-ter

[art. 3, 1 co., lett. b), d.l. 853 del 1984] lo stesso T.U. aveva apportato alcune innovazioni, estendendo alle spese relative all'impiego — tipicamente carburanti e lubrificanti — di navi, imbarcazioni da diporto, aeromobili da turismo e di autovetture di cilindrata superiore, a 2000 c.c. se a motore e a 2500 c.c. se diesel, la totale indeducibilità già prevista per le quote di ammortamento, per i canoni di locazione anche finanziaria e per il noleggio dei suddetti beni dalla l. n. 853.

A tale impianto normativo è stata apportata una successiva modifica che, non esplicando effetti nei confronti dei beni preesistenti, ha prodotto una legislazione stratificata. Con il d.l. 69 del 1989 si è, infatti, equiparato il regime degli autoveicoli a quello delle autovetture, oltre ad estendersi ai motocicli con motore di cilindrata superiore a 350 c.c. la totale indeducibilità delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria, di noleggio e delle relative spese di impiego. Per tutti i c.d. beni di lusso è stata infine introdotta anche la totale indeducibilità delle spese di manutenzione a questi relative (art. 26, 6 co., d.l. 69 del 1989).

Con la disciplina del d.l. 69 l'intento di contenere le elusioni non si è, tuttavia, limitato alle sopra menzionate modifiche, poiché è stata introdotta una nuova restrizione in relazione alla deducibilità delle autovetture e degli autoveicoli di cilindrata inferiore a 2000 c.c. se a motore e a 2500 c.c. se diesel, fino ad allora escluse dai regimi di totale o parziale indeducibilità. A prescindere, infatti, da un effettivo uso promiscuo del bene, è attualmente disposta la deduzione nella misura del cinquanta per cento delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio, nonché delle spese di impiego e di manutenzione di questi beni, limitandole in aggiunta ad un solo automezzo. Nei riguardi delle associazioni costituite tra artisti e professionisti e delle società semplici la deduzione è consentita ad un solo automezzo per ciascun associato.

Vi è, infine, da puntualizzare che la suddetta disciplina fiscale attiene esclusivamente le autovetture e gli autoveicoli di cui alle lett. a) e c) dell'art. 26 del d.p.r. 15-6-1959, n. 393, ora sostituito dall'art. 54 del d.l.g. 30-4-1992, n. 285, nuovo codice della strada, ove per autovetture (a) si intendono i veicoli destinati al trasporto di persone, capaci di contenere al massimo nove posti, compreso quello del conducente e per autoveicoli (c) si intendono quelli per il trasporto promiscuo di persone e di cose, di peso complessivo a pieno carico fino a 35 quintali, capaci di contenere al massimo nove posti compreso quello del conducente.

L'ultima categoria di spese a parziale deducibilità è quella oggetto delle disposizioni del 5 co. dell'art. 50, che trae nuovamente origine dal d.l. 853 del 1984, nel cui art. 3 si stabiliva la deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi nonché delle spese di rappresentanza per un importo complessivamente non superiore al tre per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta [art. 3, 1 co., lett. a), d.l. 853 del 1984]. La disposizione fu testualmente

trasfusa nel testo originario dell'art. 50 del d.p.r. 917.

Con il decreto 69 del 1989 sono apportate alcune sostanziali modifiche fi-

gliare gli imponibili (art. 26, 6 co., d.l. 69 del 1989). L'attuale disposto del 5 co. dell'art. 50 prevede infatti una diversa percentuale agli effetti della deducibilità delle spese sopra menzionate. È ridotto al due per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta l'importo massimo complessivamente deducibile delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, mentre è diminuito all'uno per cento dell'ammontare degli stessi compensi l'importo massimo complessivamente deducibile delle spese di rappresentanza.

Oltre alla segnalata distinzione, si è precisato che sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito. Si è infine limitata, con una disposizione che conclude il 5 comma, la deducibilità delle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, ivi incluse quelle di viaggio e di soggiorno, nella misura del cinquanta per cento del relativo ammontare.

Tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili si comprendono infine, a norma del 6 co. dell'art. 50, anche le quote, maturate nel periodo di imposta, delle indennità per il trattamento di fine rapporto spettante al lavoratore dipendente in forza dell'art. 2120 c.c., nonché le indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata del rapporto stesso [art. 16, lett. a), d.p.r. 917]. Sono altresì deducibili per competenza, in deroga al principio generale, le quote maturate delle indennità per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del periodo di imposta [art. 16, lett. c), d.p.r. 917].

A fronte delle molteplici disposizioni che il T.U. ha introdotto *ex novo* nell'art. 50, rispetto alla formulazione del previgente d.p.r. 597, si pone all'opposto una sola disposizione di quest'ultimo decreto che non ha trovato attuazione nel T.U. La norma, secondo cui i costi e gli oneri non documentati erano deducibili nella misura forfettaria del tre per cento dell'ammontare lordo dei compensi, non è stata, infatti, recepita.

II. Segue. L'adeguamento al contributo diretto lavorativo.

In deroga al principio della determinazione analitica del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni, quale differenza tra compensi percepiti e spese sostenute, il d.l. 384 del 1992 (d.l. 19-9-1992, n. 384, conv., con modif., nella l. 14-11-1992, n. 438) ha introdotto un sistema di determinazione di un reddito minimale, basato sulla presunzione che il reddito degli esercenti arti e professioni non possa essere in alcun caso inferiore alla somma delle spese e degli altri componenti negativi deducibili e del c.d. contributo diretto lavorativo.

Quest'ultimo esprime la retribuzione figurativa dell'artista o del professionista, determinata sulla base di dati oggettivi e soggettivi quali, in particolare, il tipo di attività esercitata, l'ambito economico in cui essa viene svolta, l'organizzazione professionale, il tempo a cui risale l'inizio dell'esercizio dell'attività.

nonché l'entità dell'apporto, considerata anche con riferimento all'età del soggetto (art. 11, 1 bis co., d.l. 69 del 1989 come modificato dall'art. 11, 4 co., d.l. 384 del 1992).

Il contributo diretto lavorativo, meglio noto come «*minimum tax*», con espressione impropria ed equivoca in quanto trattasi di presunzione di reddito e non di tassa minima (v. LUPI, *Il contributo diretto lavorativo: dalla persuasività di un ragionamento agli inconvenienti di un automatismo*, in *Boll. trib.*, 1993, 5), nasce peraltro nell'ambito e con riferimento alla disciplina relativa all'accertamento dei redditi, quale ulteriore elemento rilevante agli effetti della determinazione induttiva, ex art. 12, d.l. 69 del 1989, dei compensi dei contribuenti cosiddetti minori [sull'accertamento basato sul ricorso ai coefficienti di congruità e ai coefficienti presuntivi v.: GALLO, *Il dilemma reddito normale, cit.*, 470 ss.; LUPI, *Parametri predeterminati ed esperienza comune nell'accertamento delle imprese minori e dei lavoratori autonomi (commento all'art. 12 del d.l. 2-3-1989, n. 69)*, in *Le nuove leggi civ. comm.*, 1990, 1110; MOSCHETTI, *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 59; SALVINI, *Commento all'art. 11 del d.l. 2-3-1989, n. 69*, in *Le nuove leggi civ. comm.*, 1990, 1091; LUPI, *Argomentazioni extracontabili e coefficienti predeterminati nell'accertamento dei contribuenti minori*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 625]. Per effetto del meccanismo di liquidazione e riscossione delle imposte sui redditi introdotto dal successivo art. 11-bis dello stesso d.l. 384 del 1992, il contributo diretto lavorativo assume tuttavia rilevanza anche sul piano della determinazione del reddito, che viene assunto sempre esistente in misura almeno pari al contributo stesso.

La disposizione introdotta dall'art. 11-bis, 1 co., del d.l. 384 del 1992 prevede, infatti, che qualora un soggetto dichiarò un reddito derivante dall'esercizio dell'arte o della professione inferiore all'ammontare del relativo contributo diretto lavorativo, come determinato per ciascun periodo di imposta da apposito decreto ministeriale, l'ufficio delle entrate, anche avvalendosi di procedure automatizzate, proceda alla liquidazione e alla riscossione delle maggiori imposte, nonché delle relative soprattasse ed interessi, con le modalità previste per la liquidazione e la riscossione delle imposte sui redditi dovute in base a dichiarazione (per il periodo di imposta 1992, v. d.p.c.m. 18-12-1992).

La disposizione si rende applicabile nei confronti dei soli esercenti attività artistiche e professionali i cui compensi annui non superino i trecentosessanta milioni di lire (v. combinato disposto artt. 11-bis, 1 co., d.l. 384 del 1992 e 19, 4 co., d.p.r. 29-9-1973, n. 600), a prescindere dal regime contabile adottato, anche per effetto di opzione. Il contributo diretto lavorativo costituisce pertanto l'ammontare di reddito minimo derivante dall'esercizio di un'arte o professione che deve concorrere a formare il reddito complessivo del contribuente.

A norma del 2 co. dell'art. 11-bis gli uffici delle entrate provvedono allo sgravio delle somme iscritte a ruolo se, dalla documentazione prodotta dal contribuente entro trenta giorni dalla data di notifica della cartella di pagamento ed asseverata con le modalità ed i criteri indicati dalla legge (v. art. 11-bis, 3 co.,

d.l. 384 del 1992), risulti che i dati presi a base per la determinazione del contributo diretto lavorativo sono infondati, in tutto o in parte, ovvero che sussistono componenti negativi, dedotti in sede di dichiarazione dei redditi, non compresi tra quelli ordinariamente imputabili al settore o all'attività ed idonei a giustificare un reddito inferiore al contributo lavorativo (ad esempio perdite di beni causate da fatti naturali quali allagamenti, incendi, perdite di beni dovute a furti, eccezionali perdite su crediti, sul punto v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 18-2-1993, n. 6).

Il contributo diretto lavorativo non trova applicazione nei riguardi degli esercenti arti e professioni che, non avvalendosi di collaboratori e dipendenti nell'esercizio della propria arte o professione, possano dimostrare, in relazione all'ambito economico, al luogo e alle modalità di tale esercizio, all'entità del capitale investito e alle specifiche condizioni soggettive, di aver prodotto un reddito inferiore al contributo stesso. La determinazione dei criteri e delle modalità di esonero è, a tal fine, prevista nel d.p.c.m. 23-12-1992. Per usufruire del suddetto esonero gli esercenti arti e professioni devono presentare domanda ad apposita commissione provinciale, corredata del parere dell'ordine professionale di appartenenza e della documentazione, idoneamente asseverata, attestante l'esistenza delle sindacate condizioni.

Si rileva che l'esclusione di cui trattasi trova applicazione nei confronti dei soli «imprenditori individuali e degli esercenti arti e professioni» (art. 11-bis, 3 co., d.l. 384 del 1992). Si potrebbe porre conseguentemente il problema se con tale espressione il legislatore abbia inteso riferirsi esclusivamente ai soggetti che esercitano le suddette attività artistiche e professionali in forma individuale ovvero anche in forma associata (per l'inapplicabilità della disposizione alle associazioni tra professionisti, v.: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *I redditi*, cit., 1198).

Contro il ruolo emesso a seguito della liquidazione effettuata dall'ufficio delle entrate, per effetto dell'adeguamento al contributo diretto lavorativo, è ammesso ricorso anche per i motivi relativi alla decisione emessa dall'apposita commissione provinciale a cui sia stata inoltrata domanda nelle forme sopra menzionate (art. 11-bis, 5 co., d.l. 384 del 1992).

Per quanto concerne il periodo di imposta 1992, il d.p.c.m. 18-12-1992 ha stabilito in particolare le misure-base del contributo diretto lavorativo, distintamente quantificate per categorie di appartenenza dell'arte o della professione esercitata dal contribuente (categorie III, IV e V della tabella A allegata allo stesso d.p.c.m., v.: art. 1, 1 co.). Per la categoria V è stato emanato un apposito decreto ministeriale volto ad individuare le professioni e la attività per le quali è richiesta una particolare specializzazione ed attrezzatura ai fini della determinazione del contributo diretto lavorativo (v.: d.m. 18-2-1993).

Nel d.p.c.m. del 18-12-1992 sono altresì previsti alcuni coefficienti correttivi, in diminuzione o in aumento, stabiliti in funzione della collocazione geografica dell'arte o della professione esercitata, con particolare riguardo alle regioni economicamente deboli di cui alla tabella B allegata allo stesso d.p.c.m., nonché alle zone di particolare rilievo urbano o extrarurbano, per la cui individuazione

manca, a tutt'oggi, l'apposito decreto ministeriale (v.: art. 3, 1 co.). Particolari coefficienti riduttivi sono applicabili a condizione che l'arte o la professione sia esercitata con non più di un dipendente, in funzione dell'età e dell'anzianità di esercizio dell'artista o del professionista e di particolari condizioni di invalidità dello stesso in relazione alla categoria di appartenenza dell'arte o professione svolta (v.: art. 3, 2 co.).

In merito ai criteri applicativi del contributo diretto lavorativo lo stesso d.p.c.m. 18-12-1992 ha inoltre stabilito che il contributo è riferito all'esercente arte o professione che svolge l'attività per l'intero periodo di imposta ovvero per il periodo di normale svolgimento dell'attività; nell'ipotesi di attività limitata rispetto all'anno, ovvero al periodo di normale svolgimento dell'attività, il contributo diretto lavorativo è ridotto in proporzione al periodo di effettivo svolgimento dell'attività (v.: art. 1, 3 co.).

In caso di contemporaneo esercizio di più attività soggette a contributo diretto lavorativo, l'ammontare del contributo stesso è pari alla somma delle quote del contributo attribuibili a ciascuna delle attività esercitate, determinate sulla base del rapporto tra i ricavi o compensi relativi a ciascuna attività e l'ammontare complessivo dei ricavi e compensi (v.: art. 1, 4 co.). In caso di contemporaneo svolgimento di attività soggette a contributo diretto lavorativo e attività non soggette, quali sono quelle produttive di reddito di lavoro dipendente, di reddito agrario e di redditi diversi, il contributo di cui trattasi è ridotto secondo particolari modalità (art. 1, 5, 6, 7 e 8 co.).

Per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti o professioni, il contributo diretto lavorativo è pari alla somma dei contributi attribuibili a ciascuno degli associati. È inoltre previsto che qualora l'associato partecipi a più associazioni o eserciti direttamente l'attività, l'ammontare del contributo diretto lavorativo relativo a ciascuna delle attività esercitate sia pari alla quota determinata dividendo il contributo stesso per il numero delle attività esercitate, ovvero alla diversa quota risultante dalla dichiarazione del contribuente (v.: art. 2, 4 e 5 co.).

Per le categorie III, IV e V il valore del contributo diretto lavorativo ottenuto in applicazione delle disposizioni di cui sopra è incrementato del cinque per cento per ogni lavoratore dipendente oltre il primo (v.: art. 3, 3 co.). A tal fine è disposto che il numero dei lavoratori dipendenti deve essere determinato sommando le giornate di lavoro riferibili a tutti i lavoratori e dividendo il risultato per 312 (sui profili operativi di determinazione v.: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *Le imposte*, cit., 1205).

Le disposizioni relative al contributo diretto lavorativo non trovano tuttavia applicazione (v.: art. 1, 9 co.) nei primi tre periodi di imposta di attività, quarta compreso quello di inizio, per gli artisti e professionisti di cui alla terza e quarta categoria e nel periodo d'imposta di inizio dell'attività per i professionisti di cui alla quinta categoria della tabella A allegata al d.p.c.m. 18-12-1992 e, in ogni caso, nel periodo d'imposta in cui è cessata l'attività. Non trovano pertanto applicazione nei riguardi dei contribuenti di età inferiore a 21 anni ovvero su-

periore a 75 anni. Ai sensi del successivo 10 comma il requisito di cui trattasi sussiste anche nel caso in cui l'età sia compiuta nel corso del periodo di imposta. Infine, oltre che nei riguardi degli esercenti arti e professioni che abbiano presentato, sussistendone le condizioni, la domanda sopra menzionata, l'applicabilità delle disposizioni sul contributo diretto lavorativo è prevista nei riguardi di coloro che svolgono attività di formazione presso studi professionali o comunque nei riguardi di coloro che, se richiesto per l'esercizio della professione, non abbiano ancora ottenuto l'iscrizione nell'albo [art. 1, 9 co., lett. f), d.p.c.m. 18-12-1992].

La disciplina ora descritta doveva trovare applicazione (stante il combinato disposto dell'art. 12-bis, 2 co. e dell'art. 11, 3 co., d.l. 384 del 1992) con riferimento alle liquidazioni relative al periodo di imposta in corso alla data del 1-12-1992 nonché ai successivi periodi di imposta, fino alla revisione della disciplina tributaria della determinazione del reddito di imposta e comunque non oltre il 31-12-1994.

L'ambito temporale di applicazione della disciplina della «*minimum tax*» nonché la disciplina stessa sono stati tuttavia ulteriormente e significativamente modificati ed integrati per effetto degli artt. dal 62-bis al 62-tervies del d.l. 331 del 1993 (d.l. 30-8-1993, n. 331 conv., con modif., nella l. 29-10-1993, n. 427). In forza di tali disposizioni per il periodo di imposta 1993 permangono in vigore la disciplina prevista dall'art. 11-bis, d.l. 384 del 1992. L'esercente arte o professione può tuttavia non adeguarsi al contributo diretto lavorativo a condizione che l'acconto versato per l'imposte sul reddito relativa all'anno 1993 sia pari al 95 per cento dell'imposta relativa all'anno 1992, o, se inferiore, dell'imposta che risulterebbe dovuta in base alla dichiarazione per l'anno 1993, computando il reddito derivante dall'esercizio di arti o professioni in misura non inferiore al contributo diretto lavorativo. Al fine di non adeguarsi al contributo diretto lavorativo è altresì necessario che alla dichiarazione dei redditi sia allegata apposita documentazione asseverata che giustifichi la produzione di un reddito inferiore allo stesso contributo diretto lavorativo (v.: art. 62-ter, 5 co.). Qualora la documentazione asseverata non venga ritenuta sufficiente l'ufficio potrà procedere, senza obbligo di ulteriori richieste di documentazione, all'accertamento parziale basato sul contributo diretto lavorativo.

Per il periodo di imposta 1994 è stabilito che gli uffici delle entrate possano determinare induttivamente il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni sulla base del solo contributo diretto lavorativo, che pertanto torna ad assumere la sola natura di coefficiente presuntivo di reddito agli effetti dell'accertamento, ma è altresì previsto che non sia loro consentito procedere all'iscrizione automatica a ruolo per i soggetti che non si adeguano al contributo stesso (v.: art. 62-ter).

Per il periodo di imposta 1995, infine, le regole per l'accertamento parziale permangono in vigore. Tuttavia, gli uffici delle entrate dovranno utilizzare parametri individuati sulla base di studi di settore da elaborare ad opera degli uffici stessi entro il 31-12-1995 (v.: art. 62-bis).

12. Le fattispecie assimilate ai redditi di lavoro autonomo.

In materia di redditi di lavoro autonomo il legislatore ha fatto ampio ricorso all'istituto della assimilazione.² Con tale strumento tecnico di normazione si assoggettano casi di dubbia collocazione, come tali suscettibili di porre rilevanti questioni interpretative, al trattamento tributario previsto per una determinata categoria reddituale della quale non condividono, per definizione, tutti o solo alcuni degli elementi soggettivi ed oggettivi che ne integrano il presupposto di imposta.

Tuttavia, nel caso dei redditi di lavoro autonomo, diversamente da quanto previsto per la categoria dei redditi di lavoro dipendente, non vi è una formulazione legislativa espressa della assimilazione (v. sulla irrilevanza della formale espressione: DE MITA, *Il reddito «forfettizzato» degli amministratori di società*, in *Corr. trib.*, 1981, 1959), pur essendo questa chiaramente recepita con l'espressione «sono inoltre redditi di lavoro autonomo» con cui si apre il 2 co. dell'art. 49 del T.U.

Se si eccettua la tipologia reddituale oggetto della lett. a) del suddetto articolo, le ipotesi indicate nelle successive lettere dalla b) alla f) sono talmente circoscritte da ridursi, in ultima istanza, ad una mera elencazione di fattispecie specifiche. Per converso, sia nella formulazione del d.p.r. 597 che in quella attuale del T.U., è possibile pervenire nell'ambito della lett. a) alla enucleazione di una fattispecie priva del carattere di specificità che accomuna la restante casistica. Si allude più in particolare alla nozione di reddito derivante da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. È proprio in relazione a tale ultimo istituto che si sono pertanto posti i maggiori problemi interpretativi, attesa inoltre l'estesa diffusione dei rapporti in oggetto.

Nella formulazione della norma contenuta nella lett. a) del 3 co. dell'art. 49 del d.p.r. 597 si assimilavano alla fattispecie generale i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa aventi per oggetto la prestazione, senza vincolo di subordinazione, di attività diverse da quelle considerate nei titoli II e V, quali i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti, nonché quelli derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili (in argomento v.: MISTÒ, *Charimenti sulla attività di collaborazione coordinata e continuativa*, in *Boll. trib.*, 1980, 1234 ss.).

In merito alla interpretazione della suddetta disposizione la tesi dottrinale dominante tendeva ad estenderle il giudizio già formulato agli effetti della fattispecie generale, ribadendosi da parte di alcuni che mancava una autentica definizione e da parte di altri che la formula definitiva procedeva per esclusione (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 102). Si ascrivevano conseguentemente a tale fattispecie assimilata i soli redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che non fossero preliminarmente qualificabili come redditi agrari o di impresa, escludendosi inoltre, con una differente motivazione, dal novero dei redditi assimilati anche quelli derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa rientranti nell'oggetto proprio delle attività artistiche e

professionali esercitate dal soggetto a norma del 2 co. dell'art. 49, insistendo sul criterio discrezionale della professionalità più che sul differente contenuto dell'attività (v. sul punto: FANTOZZI, *Guida fiscale italiana, Imposte dirette*, I, 262 Torino, 1980; SACCHETTO, *I redditi*, cit., 102 ss.).

Alla mancanza dello specifico istituto della collaborazione coordinata e continuativa nella disciplina civilistica, agli effetti della ricostruzione della fattispecie fiscale, la dottrina tributaria cercava di supplire con il ricorso al dettato dell'art. 409 del c.p.c., il quale estende ai rapporti in oggetto la speciale disciplina prevista in materia di controversie di lavoro (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit. 104). Gli stessi contributi giuslavoristici sul tentativo di pervenire ad una qualificazione civilistica del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, i c.d. lavoro parasubordinato, sulla base del supporto normativo del c.p.c., conducevano peraltro ad individuare anche dietro l'attività del professionista possibili situazioni di parasubordinazione, ad esempio nelle ipotesi di totale dipendenza del soggetto da un solo committente (v.: SANTORO PASSARELLI, *Il lavoro parasubordinato*, Padova, 1979, 86). Costruzioni che non potevano trovare automatico accoglimento nella definizione della fattispecie tributaria, attesa l'eccezionale estensione dell'istituto come sopra delineato dalla dottrina giuslavoristica (v. sul punto: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 105).

La stessa Amministrazione finanziaria individuava nella nozione fiscale di rapporto di collaborazione coordinata e continuativa l'assenza sia del vincolo di subordinazione tipico del lavoratore dipendente sia dell'autonomia dell'esercente arte o professioni, intendendo dunque la collaborazione quale attività del soggetto nel quadro dell'organizzazione economica, tecnica e di lavoro del committente (v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 30-4-1977, n. 711496; Min. Fin. Dir. Gen. Imposte, 17-2-1978, n. 360610; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, 7-2-1979, n. 364219; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, 2-6-1980, n. 363801), opinione cui era conforme la stessa dottrina (v.: FANTOZZI, *Guida fiscale*, I, cit., 262 SACCHETTO, *I redditi*, cit., 112).

In quanto inserita nell'organizzazione funzionale del soggetto committente la collaborazione era altresì da questi coordinata in funzione delle sue esigenze di tempo, di luogo e di risultato (v. testualmente: GALEOTTI FLORI, *Reddito a lavoro autonomo: collaborazione coordinata e continuativa*, in *Fisco*, 1978, 14 38; sugli aspetti di somiglianza con il lavoro dipendente v.: BERLIERI, *L'imposta sul reddito*, cit., 109; FILIPPI, *Riflessi*, cit., 40). In relazione alla continuità della collaborazione si riteneva che questa implicasse la ripetizione della prestazione nel tempo, distinguendosi dalla professionalità per la mancanza dell'predisposizione soggettiva del prestatore (cfr.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 118), dalla occasionalità tipica invece delle attività di lavoro autonomo produttive di redditi diversi.

Si coglieva infine nella professionalità il criterio discrezionale ultimo, in parti colare l'elemento costitutivo della fattispecie generale del 2 co. dell'art. 49 che difettava alle prestazioni lavorative del 3 co. e che avrebbe impedito, in mancanza di una assimilazione, l'ascrivibilità dei redditi da queste derivanti alla categoria dei redditi di lavoro autonomo (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 119).

Nella nuova formulazione del T.U. l'assimilazione dei redditi di cui alla lett. a) è effettuata con una ulteriore esasperazione del metodo casistico (sulla quale nel d.p.r. 597 v.: DE MITA, *Il reddito «fortificato»*, cit., 1959), atteso che i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, diversamente da quanto previsto nel d.p.r. 597, sono stati enucleati dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per diventare autonome fattispecie specifiche. È stato altresì precisato che detti incarichi possono essere coperti non solo nell'ambito di società ma anche di associazioni ed enti, con o senza personalità giuridica (v. sul punto: D'AVVALA VALVA, *I redditi*, cit., 342).

Analoghe considerazioni possono svolgersi al riguardo dei redditi derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, atteso che la formulazione della norma del T.U., pur riproducendo pedissequamente quella del d.p.r. 597, individua tali fattispecie autonomamente dalla collaborazione coordinata e continuativa.

Nuova è, per contro, la previsione dei redditi assimilati derivanti dalla partecipazione a collegi e commissioni, questione sulla quale si era peraltro ripetutamente espressa la stessa Amministrazione finanziaria nel vigore del d.p.r. 597. Si poneva, in effetti, un problema di coordinamento di talune fattispecie in relazione al disposto della lett. c) dell'art. 47 ove si collocavano i redditi, assimilati a quelli di lavoro dipendente, derivanti dall'esercizio di pubbliche funzioni (sui compensi dei revisori dei conti di enti locali ex art. 57, l. 8-6-1990, n. 142, v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 8-1-1993, n. 8/073; sulle indennità spettanti agli amministratori delle U.S.S.L. per disposizione di leggi regionali, v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 5-3-1991, n. 2/8/134; sulle indennità corrisposte dagli enti ospedalieri ai componenti dei consigli di amministrazione nominati ai sensi dell'art. 9, l. 12-2-1968, n. 132, v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 24-5-1975, n. 10/571). La relazione ministeriale al T.U. chiarisce tuttavia che i redditi derivanti dalla partecipazione a collegi e commissioni rientrano nella categoria del lavoro autonomo sempre che non costituiscano redditi di lavoro dipendente o assimilati.

Introdotta quali fattispecie autonome quelle sopra menzionate, nella nuova formulazione della lett. a) è prevista infine l'assimilazione dei redditi derivanti da «altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa». Questi sono definiti come rapporti aventi per oggetto la prestazione di attività, non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del l. co. dell'art. 49, che, pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale, sono svolte senza vincolo di subordinazione in favore di un determinato soggetto, nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

La minuziosa definizione del rapporto delineata dal legislatore tende in sostanza a recepire le conclusioni cui era pervenuta la dottrina e la giurisprudenza nel vigore del d.p.r. 597, essendo in primo luogo recepito il principio dell'ascribibilità alla fattispecie generale delle prestazioni lavorative che, pur derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, rientrano nell'oggetto pro-

In relazione a tale precisazione, riferita esclusivamente alle sole fattispecie residuali degli «altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa», si è da parte di taluni sostenuto che sarebbero escluse dall'attrazione alla categoria generale i redditi derivanti dalle collaborazioni tipiche o nominate, quali sono gli incarichi come amministratore, sindaco o revisore [v. sul punto: COCCO, *Collaborazione coordinata e continuativa (disciplina tributaria)*, in *Enc. giur.*, VI, Roma, 1988, 6; D'AVVALA VALVA, *I redditi*, cit., 342] anche laddove rientrassero nell'oggetto proprio dell'attività professionale esercitata dal contribuente (sulla questione v.: LIZZUL, *Note in tema di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa*, in *Boll. trib.*, 1987, 383).

A siffatta interpretazione si sarebbe sospinti dalla mancanza, in relazione a tali fattispecie, della formula utilizzata dal legislatore per definire la nozione fiscale degli «altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa», quali rapporti «non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del l. co.». Interpretazione dalla quale si ritiene di doversi discostare, essendo i redditi derivanti dagli incarichi suddetti implicitamente accolti nella più ampia classe dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (conforme la stessa Relazione ministeriale alla bozza di T.U.).

Con tale interpretazione parrebbe concordare la stessa Amministrazione finanziaria ove si considerino le istruzioni impartite nei modelli ministeriali di dichiarazione dei redditi (v. sul punto: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *I redditi*, cit., 676 ss.). Problematica può essere al riguardo la precisa individuazione delle attività rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione. Si ritiene, ad esempio, che la tenuta di corsi di addestramento e di aggiornamento atinenti l'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente possa rientrare nella categoria generale.

È altresì accolta la caratterizzazione del rapporto sopra delineato dalla dottrina e dalla stessa Amministrazione finanziaria (in particolare v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 30-4-1977, n. 7/1496) per ciò che attiene in particolare l'assenza del vincolo di subordinazione e la coordinazione dell'attività lavorativa del soggetto nel quadro della organizzazione di mezzi del committente. Dubbia, secondo alcuni, appare in proposito la previsione legislativa che debba trattarsi di un rapporto unitario (v.: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *I redditi*, cit., 681).

Parrebbe, tuttavia, di potersi escludere che l'unitarietà, come intesa dal legislatore, possa riferirsi alla unicità del rapporto, come se, in altri termini, non vi fosse spazio per l'ascribibilità del reddito alla fattispecie della lett. a) nell'ipotesi in cui il soggetto sia parte di una pluralità di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (conforme: D'AVVALA VALVA, *I redditi*, cit., 347, il quale ritiene che non debba trattarsi necessariamente di un rapporto esclusivo, nel senso che debba essere sufficientemente determinato nell'oggetto). La stessa relazione ministeriale al T.U. presuppone chiaramente la configurabilità di più rapporti, precisando che i rapporti in questione, «anche se plurimi», non costituiscono di per sé esercizio di arti e professioni (in senso contrario v.: SACCHERTO, *I redditi*, cit., 119, secondo il quale la continuità della collaborazione

presuppone il fatto di rivolgersi ad un solo soggetto coordinante, in contrapposizione alla abitualità dell'art. 49, 2 co., d.p.r. 597).

Nuova è la precisazione legislativa che debba trattarsi di attività a contenuto «intrinsecamente artistico o professionale», in relazione alla quale la dottrina si è espressa mettendone in luce il necessario carattere intellettuale che varrebbe ad escludere, ad esempio, le attività di fattorini, autisti, addetti alle pulizie (v.: LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 185, nt. 4). La formula riprende testualmente il pensiero già espresso dall'Amministrazione finanziaria nel 1977 (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 30-4-1977, n. 71/496).

Se pare alquanto pacifica l'interpretazione della continuità della collaborazione quale attività non sporadica ed occasionale, essendo altrimenti qualificabili come attività produttrice di redditi diversi ex art. 81, lett. D), suscita perplessità, per contro, la formulazione della norma nella parte in cui ricollega alla nozione fiscale di rapporto di collaborazione coordinata e continuativa l'esistenza di una retribuzione periodica prestabilita.

A prescindere da rilievi formali in relazione al termine «retribuzione» in luogo di compenso o di corrispettivo, quale sarebbe più convenientemente alla categoria reddituale in esame (v.: D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 347), vi è da osservare, sotto un profilo sostanziale, che non è chiaro se la disposizione richieda che sia prestabilita la modalità retributiva o, per contro, la somma e se, inoltre, imponga la maturazione periodica di questa o la sua effettiva corrispondenza (nel senso di ritenere possibile il pagamento cumulativo v.: LEO-MONACCHI-SCHIAVO, *I redditi*, cit., 682).

In relazione alla definizione che del rapporto in questione offre la lett. a) può ritenersi inguadrabile in tale fattispecie assimilata tipicamente il reddito dei c.d. praticanti degli studi professionali (v.: LUPI, *Diritto tributario*, Parte speciale, cit., 185, nt. 4), nonché il compenso corrisposto ad un familiare da parte dell'esercente arte o professione quando questi collabori continuativamente, offrendo la propria attività lavorativa senza alcun vincolo di subordinazione e senza impiego di mezzi organizzati (sulla questione v.: GRUNTA, *Può il professionista dedurre il compenso per la collaborazione del coniuge?*, in *Corr. trib.*, 1981). Vi è in proposito da osservare che la questione dei compensi corrisposti ad un familiare ha dato luogo in passato ad un vivace contenzioso, non tanto agli effetti della qualificazione come reddito di lavoro autonomo assimilato ai compensi percepiti dal soggetto, quanto piuttosto per la presunta applicabilità, ai redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, della disposizione prevista in materia di redditi di impresa che vieta la deducibilità delle somme a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dal coniuge, dai figli e dagli ascendenti (ex art. 62, 2 co., d.p.r. 917).

In relazione all'applicabilità della disposizione della lett. a) dell'art. 49, ulteriori questioni si sono poste agli effetti dei redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di amministratore condominiale. Al riguardo la tesi ripetutamente espressa in sede giurisprudenziale, volta alla ascrivibilità dei redditi in questione alla fattispecie assimilata della lett. a), è stata di recente superata da una interpretazione del Ministero (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 24-12-1992, n. 77).

Con questa si è espresso il convincimento che il reddito derivante dall'attività di amministratore condominiale costituisca potenzialmente presupposto sia agli effetti della fattispecie generale che della fattispecie assimilata, dovendosi avere riguardo, ai fini della ascrivibilità all'una o all'altra fattispecie, alle concrete modalità di svolgimento dell'attività. Si è pertanto ritenuto che l'amministrazione di una pluralità di condomini, qualora si tratti di più edifici funzionalmente collegati per quanto attiene all'erogazione di tutti i servizi o solo alcuni di essi, non pregiudichi di per sé la qualificazione del rapporto come collaborazione coordinata e continuativa con conseguente inquadramento del reddito nella lett. a), purché l'esercizio dell'attività da parte del soggetto non avvenga in maniera sistematica ed abituale, dovendosi in tale ultima ipotesi qualificare come esercizio di professione con conseguente ascrivibilità del reddito alla fattispecie generale dell'art. 49 (sulla questione v.: MISTÒ, *L'amministratore di condomini è un esercente arte o professione?*, in *Corr. trib.*, 1983, 1209).

Per la definizione *ex lege* quale rapporto di collaborazione coordinata e continuativa ai sensi dell'art. 49, 2 co., lett. a), di quello intercorrente tra i soggetti che effettuano le consegne porta a porta e le vendite ambulanti di quotidiani e di periodici e gli editori, i distributori e gli edicolanti, salva l'ipotesi in cui sia configurabile un rapporto di lavoro dipendente, si pone l'art. 7, l. 25-2-1987, n. 67, c.d. legge sull'editoria (che ha disposto l'abrogazione dell'art. 14, l. 5-8-1971, n. 416).

Costituiscono inoltre redditi di lavoro autonomo assimilati, a norma della lett. b) dell'art. 49, 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.

Anche in relazione alla fattispecie assimilata in oggetto, la dottrina tributaria si è posta la questione del collegamento tra la formulazione della norma in esame e la disciplina civilistica che regola in via primaria i diritti sulle opere dell'ingegno e sulle invenzioni industriali (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 131; GULMANNELL, *Beni immateriali, Il Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, I; TABER, *Il diritto d'autore*, cit., 55 ss.).

Questa individua l'oggetto del diritto d'autore nell'art. 2575, con una elencazione a titolo esemplificativo che riconosce essere tali le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione [v. sul punto: AULETTA-MANGINI, *Diritto d'autore sulle opere dell'ingegno*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, DE SANCTIS, *Autore (diritto di)*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 378].

Oltre alle opere dell'ingegno, la normativa tributaria richiama i brevetti per invenzioni industriali, il cui oggetto è individuato, a norma dell'art. 2585 c.c., nelle nuove invenzioni atte ad avere un'applicazione industriale, quali un metodo o un processo di lavorazione industriale, una macchina, uno strumento, un

utensile o un dispositivo meccanico, un prodotto o un risultato industriale. Può costituire altresì oggetto di un brevetto l'applicazione tecnica di un principio scientifico, purché dia immediati risultati industriali (v. sul punto: AULETTA-MANGINI, *Diritto di brevetto per invenzioni industriali*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna; BAVETTA, *Invenzioni industriali*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 670).

In relazione alla disciplina civilistica ed alle leggi speciali (v.: d.p.r. 22-6-1979, n. 338 sulle invenzioni industriali) la dottrina tributaria è incline a ritenere che la disposizione della lett. b) dell'art. 49 operi un rinvio, richiamando implicitamente gli istituti sopra menzionati con particolare riguardo ai principi generali, ad esempio, agli effetti della distinzione tra il diritto alla paternità dell'opera o dell'invenzione e il diritto alla sua utilizzazione economica (v. sul punto: GALGANO, *L'imprenditore*, cit., 145). Pur ammesso il rinvio ai principi generali, la dottrina non manca tuttavia di rilevare i criteri di accentuata specificità (v.: GULMANELLI, *Beni immateriali*, cit., I ss.; TABET, *Il diritto d'autore*, cit., 56) della disciplina tributaria. Si tende, infatti, a sostenere la maggior dilatazione della fattispecie della lett. b) dell'art. 49, essendo l'elemento oggettivo che integra il presupposto sotto il profilo strutturale atto a ricomprendere ulteriori forme di sfruttamento di beni immateriali, non implicanti necessariamente una creazione originale, che sfuggirebbero ad imposizione fiscale laddove fossero accolte esclusivamente le categorie civilistiche (v. in tal senso anche Comm. Trib. Cent., Sez. XI, 28-9-1989, n. 5636).

In relazione al disposto legislativo la dottrina ha in primo luogo evidenziato l'elemento soggettivo che integra la fattispecie in esame, agli effetti della quale è necessario che si tratti di compensi non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali. Si ritiene pertanto sufficiente che il reddito sia afferente al patrimonio di una impresa commerciale, sia individuale che societaria, per escluderlo dall'alveo dei redditi di lavoro autonomo (v. testualmente: TABET, *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 577).

Diversamente da quanto stabilito dalla lett. b) dell'art. 49 nel d.p.r. 597, l'ulteriore elemento formulato nella disposizione è quello per cui i redditi siano percepiti dallo stesso autore o inventore, carattere in assenza del quale i compensi sono qualificabili come redditi diversi a norma dell'art. 81, lett. g) del T.U. Nel previgente sistema, per contro, non vi era distinzione quanto alla qualificazione del reddito tra l'ipotesi in cui i compensi fossero stati percepiti a titolo originario e quella di acquisto a titolo derivato, per atto tra vivi — oneroso o gratuito — o per successione *mortis causa*, rilevando esclusivamente, a fini della particolare determinazione dell'imponibile, l'ipotesi di acquisizione a titolo gratuito (sul punto v.: COCIVERA-MERLINO, *L'imposta*, cit., 250; GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1993, 249 ss.).

Una questione che in passato è stata al centro di vivaci discussioni dottrinali ed oggetto di numerose e contrastate pronunce giurisprudenziali è quella attinente la tassabilità dei compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti e marchi corrisposti da un soggetto residente ad altro non residente e non avente in Italia una stabile organizzazione. Questione cui era pregiudizialmente

commissa l'altra della qualificazione come redditi di lavoro autonomo, di impresa o diversi, dei redditi in questione.

La tesi della tassabilità fu accolta in giurisprudenza già nel vigore del T.U. del 1958, in contrasto con l'opinione della prevalente dottrina (v. sulla questione: CROXATTO, *Sulla imposizione in r.m. delle redevances corrisposte a società straniere*, in *Dir. e prat. trib.*, 1962, II, 481; Id., *Sulla tassazione delle redevances corrisposte a società straniere per l'utilizzazione in Italia di beni immateriali*, in *Giur. it.*, 1963, I, 2, 733; Id., *Sul trattamento fiscale delle redevances corrisposte ad imprese straniere*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1968, II, 49; Id., *Insassibilità delle redevances corrisposte ad imprese straniere non aventi una stabile organizzazione in Italia*, in *Dir. e prat. trib.*, 1969, II, 15).

A favore della tassabilità intervenne definitivamente il d.p.r. 30-12-1980, n. 897, il cui art. 31 aggiunse all'art. 19, p. 9, del d.p.r. 597, relativo all'applicazione dell'imposta ai non residenti, la disposizione secondo la quale i compensi corrisposti da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti per l'utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio, di opere dell'ingegno, di invenzioni industriali e simili, si consideravano comunque prodotti nel territorio dello Stato, con una presunzione *juris et de jure* (sulla questione v.: GRANSELLI, *Insassibilità delle redevances corrisposte a società estere senza stabile organizzazione in Italia*, in *Boll. trib.*, 1978, 619; MAYR, *Sull'insassibilità delle royalties corrisposte a società estere senza stabile organizzazione in Italia - Note a Commissione Tributaria Centrale del 21-2-1980*, n. 2190, in *Boll. trib.*, 1980, 634; TABELLINI, *Gli aspetti fiscali nei trasferimenti di tecnologie e marchi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1982, I, 1506; GLENDI, *Redevances*, in *Noviss. Dig. It.*, App. VI, Torino, 1986, 423; DE MITA, *Convenzione Italia - Usa e tassabilità delle royalties - Note a decisione*, in *Le società*, 1988, 780).

Essendo stato recepito nel nuovo T.U. (art. 20, 2 co., lett. c), d.p.r. 917 del 1986) il principio già contenuto nell'art. 31 del d.p.r. 897 del 1980, la tassabilità delle *royalties* corrisposte a non residenti è ora del tutto pacifica e prescinde completamente dalla qualificazione reddituale dei compensi, essendo rilevante la sola residenza del soggetto erogante agli effetti della localizzazione del reddito (v. sul punto: GULMANELLI, *Royalties (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, XXVII, Roma, 1991, 51).

Nella formulazione della lett. b) dell'art. 49 del T.U. è stata altresì soppressa, rispetto al d.p.r. 597, la fattispecie dei redditi derivanti dalla utilizzazione economica dei marchi di fabbrica e di commercio, trattandosi di redditi che, come chiarito dalla stessa Relazione Ministeriale al T.U., attingono tipicamente l'esercizio di imprese commerciali (v. sul punto nel vigore del d.p.r. 597: MISTÒ, *La tassazione delle opere dell'ingegno nelle imposte dirette e indirette*, in *Riv. dir. fin.*, 1979, I, 522; GULMANELLI, *Beni immateriali*, cit., 2).

Ad evidenti ragioni di chiarezza è ispirata l'eliminazione del termine « e simili » del d.p.r. 597, espressione con la quale si intendeva ricomprendere nella fattispecie i redditi derivanti dalla utilizzazione economica dei beni immateriali

di natura analoga a quelli elencati (v. in tal senso: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 12-12-1981, n. 42).

Alla formula dei redditi «simili» la stessa dottrina attribuiva funzione residuale e di chiusura, ritenendo che in tale fattispecie rientrassero i redditi derivanti da diritti di utilizzazione di processi, di formule e di informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale e scientifico, le c.d. *redévances* o *royalties* (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 132 ss.). Più in generale si riteneva che la locuzione desse adito all'inserimento di una serie indeterminata di redditi, circoscritti dal solo *genus* dell'immaterialità della fonte produttiva (v. testualmente: GULMANELLI, *Beni immateriali*, cit., 2). L'espressione è ora sostituita nel nuovo T.U. da una elencazione puntuale.

Con riguardo alla questione della delimitazione della fattispecie assimilata in oggetto in relazione alla fattispecie generale dei redditi derivanti da attività artistiche e professionali non vi è uniformità di vedute nella dottrina tributaristica. Da un lato si pone, infatti, quell'orientamento che individua nell'elemento della professionalità il carattere discreitivo tra fattispecie generale e fattispecie assimilata, ammettendo pregiudizialmente che, sotto il profilo oggettivo del presupposto, l'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di altri beni immateriali possa rappresentare elemento costitutivo di entrambe le fattispecie. Impostazione dalla quale consegue l'attrazione nella lett. b) dell'art. 49 dei redditi in oggetto percepiti occasionalmente, rientrando per definizione quelli abituali nella fattispecie generale (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 129 ss.; GULMANELLI, *Beni immateriali*, cit., 3).

In posizione contrapposta si pone l'opinione di quanti ritengono che la creazione di opere dell'ingegno ed invenzioni industriali possa estrinsecarsi sia nell'esercizio di attività artistiche che di attività professionali e pur tuttavia negano l'ascrivibilità alla categoria generale dei redditi derivanti dalla utilizzazione economica dei suddetti beni, argomentando dalla formulazione della norma tributaria (v.: FANTOZZI, *Guida Fiscale*, I, cit., 366; TABET, *Il diritto d'autore*, cit., 59 ss.). Si osserva, infatti, che il rapporto tra fattispecie generale dell'art. 49 e fattispecie assimilata di cui alla lett. b) non è di continenza, bensì di autonomia sostanziale, rientrando nella prima i redditi derivanti da attività che si esplicano in prestazioni di *facere*, non escludenti il compimento di un'opera materiale, quale il quadro o la statua, mentre nella seconda si collocherebbero i redditi derivanti dal mero godimento del risultato dell'attività stessa, il quale diventa una fonte autonoma di reddito (v. testualmente: TABET, *Il diritto d'autore*, cit., 60 ss.).

In effetti la formulazione della lett. b) dell'art. 49 non ricalca quella della precedente lett. a) ove è, per contro, espressamente prevista l'attrazione nella fattispecie generale dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrino nell'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente (v. sul punto: GULMANELLI, *Beni immateriali*, cit., 3). Escludendo «l'assorbimento per inerenza» per i redditi di cui alla lett. b), ne conseguirebbe per gli stessi la qualificazione autonoma e tendenzialmente assoluta

nella fattispecie assimilata in ragione della specialità della fonte di reddito considerata (v. testualmente: TABET, *Il diritto d'autore*, cit., 61 ss.).

Se non si pongono questioni particolari in relazione alla fattispecie dei redditi di lavoro dipendente, per la considerazione che in pendenza del rapporto vi è imputazione all'attività del datore di lavoro e quindi sua esclusiva titolarità dei risultati delle opere e delle invenzioni create dal dipendente, più problematica è la delimitazione della fattispecie della lett. b) in rapporto ai redditi derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, disciplinati dalla lett. a) del medesimo articolo.

In relazione a tale questione si possono individuare differenti opinioni di pensiero. Secondo una prima tesi nella previsione normativa della lett. a) ricadrebbero esclusivamente i redditi dei soggetti che collaborano alle pubblicazioni sopra menzionate a vario titolo, escluso che in qualità di autore, posizione alla quale è connaturale l'inquadramento sotto la lett. b). Vi rientrerebbero, dunque, tipicamente i redditi dei correttori di bozze, dei traduttori, dei coordinatori scientifici ed operativi dell'opera (v.: GALEOTTI FLORI, *Reddito di lavoro autonomo*, cit., 35 ss.).

Tende ad una maggior apertura delle fattispecie assimilate della lett. a) la tesi di coloro che prestano particolare attenzione al rapporto che lega il soggetto percettore al dante causa, distinguendosi la figura del collaboratore a giornali e riviste dall'autore, in quanto il primo si inquadra in un rapporto «di grado inferiore» con il committente, mentre il secondo è parte di un vero e proprio rapporto di edizione, avente ad oggetto la cessione dello sfruttamento economico dello scritto (v.: NAPOLITANO, *Attività pubblicistiche ed opere dell'ingegno*, in *Inf. Pivola*, 1981, 2502). Attribuisce nuovamente rilevanza alla natura del rapporto un'altra tesi che ammette non essere riconducibile esclusivamente all'una o all'altra fattispecie di cui alle lett. a) e b) dell'art. 49 il reddito derivante dalla attività del c.d. autore-collaboratore (v.: TABET, *Il diritto d'autore*, cit., 62; con forme D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 344). Se, oltre alla para-subordinazione, vi è assenza di mezzi organizzati e retribuzione periodica prestabilita, il reddito sarebbe inguadrabile *sub a)*; nelle altre ipotesi di pubblicazioni occasionali e di scritti liberamente inviati a periodici, anche abitualmente, il reddito ricadrebbe *sub b)*.

Una ulteriore corrente di pensiero formula una interpretazione di massima estensione della fattispecie assimilata dei redditi derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie, ritenendo che in questa si collochino i redditi derivanti dalle opere collettive previste nell'art. 3 della l. 22-4-1941, n. 633, sulla protezione del diritto d'autore (v.: GULMANELLI, *Beni immateriali*, cit., 3). Tali opere, cui contribuiscono diversi autori, costituiscono infatti beni immateriali tutelati, a norma dell'art. 3, «indipendentemente e senza pregiudizio dei diritti d'autore sulle opere o sulle parti di opere di cui sono composte». Secondo la tesi in oggetto i compensi per la collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie rientrerebbero pertanto nel disposto della lett. a) dell'art. 50 se derivanti da prestazioni svolte nel quadro di un rapporto unitario e continuato col soggetto nel cui interesse sono eseguite senza vincolo di subordinazione. Ricadono, per

converso, tra i redditi diversi o tra quelli professionali se derivano, rispettivamente, da collaborazioni occasionali, ovvero da un'attività esercitata in regime di autonomia.

Ritene, infine, determinanti le modalità secondo le quali si estrinseca la suddetta collaborazione una ulteriore tesi (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 136 ss.), osservandosi che lo stesso tipo di attività può realizzarsi nell'ambito di rapporti a diversa gradazione di intensità e integrazione dei vincoli del committente, cui possono conseguire differenti qualificazioni a fini tributari del reddito.

Ulteriore fattispecie assimilata ai redditi di lavoro autonomo è quella oggetto della lett. c) dell'art. 49, nella quale sono ricomprese le partecipazioni agli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e dai contratti di cointeressenza ai sensi dell'art. 2554 c.c., quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro.

In relazione alla formulazione della norma in oggetto, che ricalca nei contenuti la precedente disposizione del d.p.r. 597 (sulla quale v. FANTOZZI, *Guida fiscale*, I, 138; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 401; SACCHETTO, *I redditi*, cit., 142 ss.), salvo il nuovo riferimento ai contratti di cointeressenza, non si sono poste questioni particolari all'attenzione della dottrina. È, infatti, chiaramente indicato che, agli effetti della qualificazione del reddito ai sensi della lett. c) dell'art. 49, sia necessaria l'esclusività della prestazione lavorativa dell'associato, con conseguente ascrivibilità della partecipazione agli utili alla categoria dei redditi di capitale (v. sul punto: GALLO, *Prime considerazioni sulla disciplina dei redditi di capitale nel nuovo T.U.*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 40), ai sensi dell'art. 41, lett. f), in tutte le ipotesi in cui l'apporto dell'associato non si esaurisca in una attività di lavoro, ma preveda, in tutto o in parte, il conferimento di denaro o di beni (sul punto v.: D'AYALA VALVA, *I redditi*, cit., 349).

Anche nell'ipotesi in cui il contratto di cointeressenza preveda la partecipazione alle perdite dell'impresa dell'associante, queste sono irrilevanti agli effetti della determinazione del reddito dell'associato che abbia apportato esclusiva mente la sua prestazione lavorativa. In relazione al disposto del I co. dell'art. 8 del T.U. è, infatti, previsto che alla determinazione del reddito complessivo del soggetto possano concorrere le sole perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni, oltre che di imprese commerciali, con esclusione dunque delle perdite in oggetto.

Nuova è la fattispecie assimilata ora contenuta nella lett. d) dell'art. 49 del T.U., relativa alla partecipazione agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società di capitali. La relazione ministeriale chiarisce al riguardo che la ragione dell'inserimento dei redditi sopra indicati è da ricercarsi nella circostanza che questi traggono origine da un'attività di lavoro autonomo svolta in passato. La disposizione si coordina con quella detata in materia di redditi di capitale alla lett. e) dell'art. 41, sul trattamento degli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'IRPEG. È stato infatti precisato che non rientrano tra tali redditi le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori, diversamente da quanto previsto nel vigore del d.p.r. 597, a norma del

quale i suddetti redditi confluiscono nella lett. c) dello stesso art. 41 (sul punto v.: D'AYALA VALVA, *I redditi*, cit., 349).

L'eliminazione delle indennità percepite per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, nel passaggio dal d.p.r. 597 al T.U. del 1986, è stata ritenuta opportuna al fine di evitare multipli ripetizioni, trattandosi di reddito che rientra nella fattispecie della lett. a) dell'art. 49.

Medesima sorte avrebbero dovuto subire le indennità corrisposte per la cessazione di rapporti di agenzia nella considerazione che, essendo conseguite in dipendenza dell'esercizio d'impresa come definito nell'art. 51, non rivestono natura di redditi di lavoro autonomo. Alla soluzione definitivamente accolta dal T.U., nel senso di ricomprenderle sotto la lett. e) dell'art. 49 tra le fattispecie assimilate, è stata probabilmente determinante la situazione di estrema incertezza che si era creata, agli effetti della imposizione IOR, negli anni successivi alla decisione della Corte costituzionale n. 42 del 1980 (v.: TINELLI, *Sull'assoggettabilità ad IOR dei redditi derivanti da indennità per la cessazione di rapporti di agenzia*, in *Boll. trib.*, 1981, 780). La stessa dottrina tributaria nel vigore del d.p.r. 597 riteneva che i redditi in oggetto avessero un contenuto profondamente diverso da quello dei redditi elencati nelle voci precedenti, maturando la convinzione che il legislatore avesse voluto seguire nella redazione della norma un criterio definito «scalar», nel senso che le varie fattispecie si succedevano l'una all'altra perdendo progressivamente di similarità alla categoria generale dell'esercizio di arti e professioni (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 164 ss.; D'AYALA VALVA, *I redditi*, cit., 350).

L'ultima fattispecie contemplata dall'art. 49 sotto la lett. f) è stata introdotta in un momento successivo alla emanazione del T.U. con il d.l. 70 del 1988 (art. 4, I co., d.l. 14-3-1988, n. 70, conv. nella l. 13-5-1988, n. 154 a decorrere dal periodo di imposta iniziato successivamente al 31-12-1977). La disposizione prevede che costituiscono redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della l. 12-6-1973, n. 349.

La disposizione risolve definitivamente la questione della qualificazione dei redditi di tali soggetti della quale era stato più volte investito il Ministero già nel vigore del d.p.r. 597. Si poneva, infatti, il problema dell'inquadramento a fini tributari dei compensi corrisposti, ai sensi della l. 349 del 1973, dalle aziende e dagli istituti di credito ai segretari comunali per l'attività di levata dei protesti, atteso che i medesimi compensi se percepiti da notai per lo svolgimento della stessa attività erano qualificabili come redditi di lavoro autonomo, mentre ad opinione del Ministero davano luogo a redditi assimilati di lavoro dipendente ai sensi della lett. b) dell'art. 47 se corrisposti ad impiegati della pubblica amministrazione (sulla questione v.: FANTOZZI, *Guida fiscale*, II, cit., 547).

Alla definitiva formulazione legislativa del 1988 si è arrivati a seguito del diverso orientamento successivamente espresso dal Ministero (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, 23-5-1987, circ. n. 10/8/721) con cui sono state recepite le deci-

sioni rese prima dalla Centrale ed in seguito dalla stessa Cassazione a favore della qualificazione di reddito di lavoro autonomo (v.: Comm. Trib. Centr., Sez. V, 11-11-1980, n. 11216/80; Cass., 25-6-1984 - 23-1-1985, n. 274).

5

13. La fattispecie dei redditi derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo.

La fattispecie dei redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, mancante nel previgente d.p.r. 597, è stata collocata dal legislatore del T.U. in un comma a sé stante, che conclude la disciplina dell'art. 49 sulla qualificazione dei redditi di lavoro autonomo. La tecnica normativa utilizzata, agli effetti della delimitazione della fattispecie, è del tutto particolare, atteso che per i redditi in questione è meramente stabilita l'applicazione delle disposizioni relative ai redditi indicati sotto la lett. a) del medesimo articolo.

Diversamente da quanto stabilito agli effetti delle fattispecie assimilate, elencate dalla lett. a) alla lett. f), che sono introdotte con la locuzione di rito «sono inoltre redditi di lavoro autonomo», la formulazione del 3 co. parrebbe privilegiare maggiormente l'aspetto applicativo delle disposizioni, operando un rinvio intra-istituzionale alle norme stabilite per la lett. a), più che l'aspetto definitorio e qualificatorio della fattispecie. In definitiva la disposizione non qualifica i redditi di lavoro autonomo; si limita esclusivamente a disporre per questi l'applicazione della disciplina inerente i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Agli effetti della delimitazione della fattispecie, oggetto della normativa suddetta sono i soli redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, ai sensi della l. 23-3-1981, n. 91 (sull'argomento v.: BRIANCHI D'URSO-VIDIRI, *La nuova disciplina del lavoro sportivo*, in *Riv. dir. sport.*, 1982, 3; DALMASSO, *Il contratto di lavoro professionistico sportivo alla luce della l. 23-3-1981, n. 91*, in *Riv. giur. mer.*, 1982, 228; D'HARMANT FRANCOIS, *Il rapporto di lavoro subordinato ed autonomo nelle società sportive*, in *Riv. dir. sport.*, 1986, 3; MERCURI, *Sport professionistico (rapporto di lavoro e previdenza sociale)*, in *Noviss. Dig. It., App.*, VII, Torino, 1987, 511; D'HARMANT FRANCOIS, *Il rapporto di lavoro sportivo tra autonomia e subordinazione*, in *Riv. dir. sport.*, 1988, I, 265).

Nell'ambito della legislazione emanata in materia sportiva la l. 91 del 1981 concerne esclusivamente la disciplina inerente i rapporti tra società (sulle società sportive v.: CRENEL, *Società sportive*, in *Noviss. Dig. It., App.*, Torino, 1982, 18 ss.; MARASÀ, *Società sportive e società di diritto speciale*, in *Riv. soc.*, 1982, 493 ss.; VIDIRI, *Le società sportive tra normativa speciale e disciplina codicistica*, in *Società*, 1991, 750) e sportivi professionisti, resistendo da questa normativa esclusiva le attività sportive svolte a livello dilettantistico, cui continuano ad applicarsi le disposizioni dettate dalla legge-quadro n. 426 del 16-2-1942. Stante il richiamo della disposizione tributaria alle sole prestazioni oggetto di contratti stipulati

sulla base della menzionata l. n. 91, ne consegue che agli effetti dell'applicazione della norma del 3 co. dell'art. 49 rilevano le sole prestazioni degli sportivi professionisti nei loro rapporti con le società sportive, collocandosi ai di fuori dell'ambito applicativo della disposizione tributaria i redditi derivanti dallo svolgimento di attività sportive dilettantistiche (per le quali v.: l. 25-3-1986, n. 80, recante provvedimenti in materia di trattamento tributario dei proventi derivanti dall'esercizio di attività sportive dilettantistiche; l. 16-12-1991, n. 398, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche).

Inoltre, poiché il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (C.O.N.I.), quale ente nazionale incaricato della organizzazione e del coordinamento delle società sportive ai sensi della l. 426 del 1942 (l. 16-2-1942, n. 426), ha riconosciuto carattere di professionismo sportivo ad un numero esiguo di discipline (quali, ad esempio, il calcio, il ciclismo, il motociclismo, il golf ed il pugilato, v.: delibera 2-3-1988, n. 469), solo alle prestazioni lavorative degli sportivi che praticano le discipline cui è stato riconosciuto carattere di professionismo sportivo sono allo stato attuale applicabili le disposizioni del 3 co. dell'art. 49.

Così circoscritto il campo delle attività di lavoro sportivo cui si rivolge la l. n. 91 del 1981, vi è da osservare che agli effetti della delimitazione della fattispecie tributaria sotto il profilo oggettivo è necessario un ulteriore grado di specificazione, poiché nella norma contenuta nell'art. 49 vi è un rinvio recettizio alle sole prestazioni, come sopra menzionate, oggetto di contratto di lavoro autonomo.

Al riguardo, la citata l. n. 91, accogliendo la teoria dottrinale dominante che configura come rapporto di lavoro subordinato quello intercorrente tra l'atleta e la società sportiva (sulla questione v.: GERMANO, *Lavoro sportivo*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 463 ss.), formula nel suo art. 3, al 1 co., il principio generale secondo cui la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato e indica, al 2 co., con una elencazione a carattere tassativo, le ipotesi in cui le prestazioni a titolo oneroso dell'atleta, in deroga al principio generale, possono costituire oggetto di un contratto di lavoro autonomo. Solo queste ultime, dunque, integrano sotto il profilo oggettivo la fattispecie tributaria delineata dal legislatore agli effetti dell'inquadramento nella categoria dei redditi di lavoro autonomo e di autentico rinvio recettizio (v.: TINELLI, *Lavoro nel diritto tributario*, cit., 389) ad un istituto proprio del diritto sportivo (v. sul punto: GERMANO, *Lavoro sportivo*, cit., 463) può parlarsi in tale ipotesi.

L'applicazione delle disposizioni tributarie relative ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa è dunque prevista *ex lege* quando ricorra, in primo luogo, il requisito secondo cui l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo (sulla natura di rapporto di collaborazione coordinata e continuativa dell'attività dei calciatori professionisti nella squadra nazionale, nel vigore del d.p.r. 597, v.: Cass., Sez. I, 1-3-1990, n. 1549).

La circostanza, infatti, che l'attività non sia continuativa, bensì limiti l'impegno del professionista alla partecipazione ad una singola manifestazione sportiva, si pensi ad un *match* di pugilato, ovvero a più manifestazioni tra loro

collegate in un breve periodo di tempo, si pensi ad un torneo calcistico, esclude infatti la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato tra l'atleta ed il soggetto che promuove le suddette manifestazioni. Argomentazione questa che, *subjecto*, è stata sostenuta in dottrina a supporto della tesi della natura di lavoro subordinato del rapporto intercorrente tra atleta e società (v. sul punto: GERMANO, *Lavoro sportivo*, cit., 465).

Rientra, in secondo luogo, nel campo di applicazione della disposizione di cui al 3 co. dell'art. 49 l'ipotesi in cui l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento. Arrogamento, questo, degli obblighi cui è tenuto il professionista, tipicamente portato a sostegno della tesi della subordinazione, sostenendosi che il vincolo di risiedere e di partecipare ai ritiri in luoghi stabiliti dalla società sportiva, di sottoporsi a periodici controlli medici, di prestare la propria attività in favore di altre squadre, è tipico elemento costitutivo della fattispecie dell'art. 2094 c.c. (v. sul punto: GERMANO, *Lavoro subordinato*, cit., 465).

Infine, la terza ipotesi rilevante agli effetti della configurazione giustavoristica e conseguentemente tributaria della attività di lavoro autonomo dell'atleta ricorre quando la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali, oppure cinque giorni ogni mese, ovvero trenta giorni ogni anno. A discriminare il rapporto di lavoro autonomo da quello subordinato è stato assunto quale fattore, in tale ipotesi, un mero criterio temporale che è l'espressione della maggiore o minore continuità di impegno da parte dell'atleta (sul punto v.: D'AVALLA VALVA, *I redditi*, cit., 350).

Agli effetti della delimitazione della fattispecie tributaria sotto il profilo soggettivo può porsi il dubbio se, oltre gli atleti, anche gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, quali soggetti rientranti nella categoria degli sportivi professionisti, a norma dell'art. 2 della l. n. 91 del 1981, possano svolgere prestazioni sportive oggetto di contratti di lavoro autonomo ai sensi del 3 co. dell'art. 49.

In relazione a tale questione, tuttavia, la precisazione contenuta nell'art. 2 della citata l. n. 91, secondo la quale sono sportivi professionisti i soggetti sopra elencati che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità, parrebbe escludere la configurabilità in capo agli stessi di un rapporto di lavoro autonomo, salva la deroga espressamente enunciata per l'atleta, stante il carattere continuativo del rapporto che consente di conferire ai soggetti stessi la qualifica di sportivi professionisti.

Può tuttavia osservarsi che il 3 co. dell'art. 49 si riferisce alle sole prestazioni sportive e tali sono, nel sistema della l. n. 91, le sole prestazioni dell'atleta, stante la rubrica dell'art. 3 dedicata alla «prestazione sportiva dell'atleta», mentre in relazione agli sportivi professionisti l'art. 2 si esprime in termini generali di «attività sportiva». Parrebbe dunque di potersi limitare ai soli atleti l'applicabilità delle disposizioni oggetto del 3 co. dell'art. 49 e non anche agli allenatori, ai direttori tecnico-sportivi ed ai preparatori atletici, soggetti che la l. n. 91 vede esclusivamente quali parti di un rapporto di lavoro subordinato sportivo a norma dell'art. 4 (il reddito di lavoro dipendente derivante dall'attività sportiva

può essere inerente, in seconda istanza, ad un rapporto a tempo indeterminato ovvero determinato, v. sul punto: D'AVALLA VALVA, *Contributo allo studio del reddito di lavoro dipendente a tempo determinato*, Roma, 1984, 93 ss.). Vi è, infine, da osservare che lo stesso art. 15 della l. n. 91 già disponeva sul trattamento tributario dei redditi derivanti dalle prestazioni sportive con una formulazione che è stata letteralmente trasfusa nel nuovo T.U. al 3 co. dell'art. 49, oggetto di esame in questa sede (sulla citata disciplina nel vigore del d.p.r. 597, v.: BERLURI, *Aspetti e riflessi fiscali della l. n. 91/1981*, in *Riv. dir. sport.*, 1983, 60 ss.; SACCHETTO, *I redditi*, cit., 99, n. 1; CORRO, *Collaborazione coordinata e continuativa*, cit., 3).

14. La determinazione dei redditi di lavoro autonomo assimilati.

Le fattispecie assimilate dei redditi di lavoro autonomo sono oggetto di un particolare sistema di determinazione del reddito che si discosta profondamente da quello analitico accolto per la categoria generale. Per i soggetti che producono i redditi disciplinati nel 2 e, per effetto del rinvio, nel 3 co. dell'art. 49, non sono infatti previsti obblighi di tenuta delle scritture contabili e la determinazione del reddito avviene su base forfettaria con una preclusione assoluta agli effetti della deducibilità analitica delle spese sostenute nell'esercizio dell'attività (in argomento v.: COCCO, *Collaborazione coordinata e continuativa*, cit., 3 ss.; D'AMATI, *L'imposta*, cit., 370 ss.).

La relazione ministeriale al d.p.r. 597 chiariva in merito che lo speciale sistema di determinazione previsto per tali redditi assimilati, rispetto a quello stabilito per i redditi degli esercenti arti e professioni, si ricollega alle oggettive difficoltà che incontrerebbe il contribuente produttore dei redditi di specie nel tenere una regolare contabilità, quale sarebbe necessaria per la determinazione analitica dei redditi. Si precisava, infine, che è la speciale natura dei redditi in questione che non consente, in ogni caso, una esatta e puntuale documentazione di tutti gli oneri o spese.

Se si eccettua l'autorevole tesi (v.: MICHELEA, *Corso di diritto tributario*, cit., 402) che individuava la ratio stessa della assimilazione dei redditi in questione nell'esigenza di indicare espressamente le attività allo scopo di escluderle dal principio della determinazione sulla base delle scritture contabili, vi era, in linea generale, consenso nella dottrina tributaria circa l'inadeguatezza del criterio forfettario accolto per i redditi assimilati sotto il profilo sistematico della legittimazione.

Si sosteneva, infatti, che vi era anomalia del sistema nello stabilire regole di determinazione differenti per redditi appartenenti alla medesima categoria e che, se anche la diversità di criterio poteva avere in sé una giustificazione non trattandosi di autentici redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, il criterio distintivo delle fattispecie assimilate era vanificato dalla previsione di un diverso principio di forfettizzazione dei costi nel caso di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni con compensi inferiori ad un determinato ammontare, es-

sendo in tale ipotesi accolto un mero criterio quantitativo (v.: D'AMATI, *Nuovi profili*, cit., 122). Si insisteva, ancora, sulla capziosità della giustificazione ministeriale, rilevandosi che per i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività non esercitate abitualmente, cui pure difetta il supporto delle scritture contabili, è comunque prevista la deduzione delle spese specificamente inerenti alla loro produzione (v.: SACCHETTO, *I redditi*, cit., 101, n. 2).

Nel passaggio dal d.p.r. 597 al nuovo T.U. la formulazione della norma concernente la determinazione dei redditi assimilati non subisce modifiche sostanziali. Solo alcune correzioni di tipo formale sono, infatti, apportate sia agli effetti di una miglior chiarezza espositiva sia per conformare la terminologia a quella del l. co. dell'art. 50 e dell'art. 49 (sulle disposizioni del d.p.r. 597 v.: FANTOZZI, *Guida fiscale*, II, cit., 595).

In relazione al reddito derivante dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, oggetto della disposizione della lett. a) del 2. co. dell'art. 49, è stabilito che questo sia costituito dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili. Attesa l'identità di formulazione della norma in esame con quella del l. co. dell'art. 50, agli effetti della definizione della nozione di compenso per gli esercenti arti e professioni, si rinvia al riguardo a quanto sopra esposto.

Per ciò che concerne i componenti negativi non concorrono alla determinazione del reddito le somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate al di fuori del territorio comunale, diversamente da quanto previsto ai fini della determinazione del reddito derivante da attività artistiche e professionali, in relazione alle quali è stabilita l'ordinaria assoggettabilità dei rimborsi ottenuti dal soggetto a fronte delle spese da questi sostenute per l'espletamento della sua attività in luoghi diversi da quelli in cui ha la sede. Principio cui si ricollega l'ordinaria deducibilità delle medesime spese di viaggio, vitto e alloggio oggetto di successivo rimborso.

L'esclusione delle spese menzionate agli effetti della determinazione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa non era prevista nella stesura originaria del d.p.r. 597, dando luogo ad un certo contenzioso con particolare riguardo ai rimborsi delle spese sostenute dagli amministratori e dai sindaci per conto delle società nell'espletamento delle loro specifiche funzioni.

Vi era, in effetti, sperequazione nel trattamento tributario nei confronti di quei soggetti che, svolgendo la propria attività fuori dal luogo di domicilio fiscale, percepivano somme influenzate in modo determinante dai rimborsi per spese di viaggio, alloggio e vitto (v. sulla questione l'interrogazione parlamentare 4/00967 dell'On. A. Tesini al Ministero delle Finanze e la risposta dello stesso Ministero 00/1274/U.L. del 5-2-1977; in dottrina v.: FANTOZZI, *Guida fiscale*, I, cit., 51 ss.; COCCO, *Collaborazione coordinata e continuativa*, cit., 4).

Con l'emaneazione del d.p.r. 22-12-1981, n. 856 e la conseguente integrazione del 4. co. dell'art. 50 del d.p.r. 597 la questione è stata definitivamente risolta, a partire dal 1-1-1982, con efficacia automatica anche agli effetti dell'istituto della sostituzione d'acconto, poiché è venuto meno l'obbligo del versamento della

ritenuta per la parte relativa ai rimborsi spese (sulla irretroattività delle disposizioni della l. n. 856 del 1981, v.: Cass., Sez. I civ., 17-11-1992, n. 12297; nonché delle disposizioni dell'art. 36, d.p.r. 4-2-1988, n. 42, sull'applicazione delle previsioni del T.U. più favorevoli al contribuente ai periodi di imposta anteriori alla sua entrata in vigore, v.: Cass., Sez. I civ., 5-3-1993, n. 2678).

Al riguardo l'Amministrazione finanziaria ebbe a precisare che l'esclusione prevista nella modifica legislativa non compete qualora nel comune in cui è resa la prestazione il soggetto abbia posto la sua dimora abituale, pur non avendovi il domicilio fiscale (Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 30-1-1982, n. 8/8/100), al punto che la formulazione della norma dell'art. 50, con l'espressione «fuori dal comune del domicilio fiscale», avrebbe dato adito a comportamenti elusivi da parte del contribuente. Vi è in proposito da osservare che l'attuale formulazione dell'ultimo comma dell'art. 50 non fa menzione del domicilio fiscale, riferendosi genericamente al territorio comunale.

In merito alla documentazione delle spese è stata altresì chiarita l'assoggettabilità dei rimborsi liquidati se non vi è la consegna al destinatario, da parte del percettore delle somme rimborsate, della relativa documentazione in originale. La precisazione del Ministero mira, infatti, ad escludere che il contribuente, il quale sia tenuto ad includere i redditi derivanti dalla collaborazione coordinata e continuativa fra quelli della sua attività artistica o professionale, possa utilizzare la suddetta documentazione in originale agli effetti della deducibilità analitica delle spese rimborsate.

Sui requisiti di validità della documentazione di spesa è stato precisato che, ai fini della imposizione diretta, è sufficiente che il documento, costituito da ricevuta fiscale o da fattura, provenga direttamente dal percettore delle somme — albergatore, ristoratore, etc. — e sia intestato al soggetto con indicazione del suo codice fiscale. Ai fini della utilizzazione della semplice ricevuta fiscale è necessario che la stessa sia integrata, a cura dell'emittente, con il nominativo e codice fiscale del collaboratore che ha sostenuto la spesa. Tale intestazione non necessita per quella documentazione di spesa, come biglietti ferroviari e prospetti di liquidazione delle indennità chilometriche, che si correli in modo manifesto, rispettivamente, all'incarico conferito al collaboratore e alla specifica autorizzazione per l'uso di mezzi propri (v.: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 8/8/100 del 1982).

L'Amministrazione finanziaria ha espresso, inoltre, il parere che agli effetti della esclusione dei rimborsi spese dalla determinazione del reddito sia altresì necessaria, oltre la documentazione in originale in allegato ad apposita nota spese redatta dal soggetto, anche una lettera d'incarico, un verbale di seduta, di autorizzazione o comunque, in generale, un documento atto a giustificare le spese ed a evidenziare chiaramente l'inerenza delle stesse alle prestazioni rese dal collaboratore, per conto del soggetto erogatore, fuori dal territorio comunale.

Escluse le spese sopra menzionate, nella determinazione del reddito derivante da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa è ammessa la sola deduzione forfettaria di una somma pari al cinque per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta, disposizione che trova applicazione a

prescindere dall'effettivo sostenimento di spese da parte del soggetto nell'espletamento della sua attività, essendo questo supposto con presunzione *juris et de jure*. La deduzione forfettaria, originariamente stabilita nella misura del dieci per cento, è stata ridotta al cinque per cento dalla l. n. 537 del 1993 [art. 14, 3 co., lett. b), l. 24-12-1993, n. 537, applicabile, a norma del successivo 7 co., dal periodo di imposta in corso al 31-12-1993], nell'ambito degli interventi di razionalizzazione dei criteri di determinazione di taluni redditi e di eliminazione di effetti agevolativi ed elusivi. La presunzione di sostenimento delle spese è inoltra destinata a cadere nell'ipotesi di redditi costituiti da indennità percepite per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui alla lett. a), essendo prevista l'inapplicabilità della riduzione forfettaria.

Inoltre, stante il richiamo alle disposizioni applicabili per i redditi indicati alla lett. a) per i compensi derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, ai sensi del 3 co. dell'art. 49, vi è da osservare che il medesimo trattamento previsto per le indennità percepite per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa è applicabile anche alle indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva ai sensi del 7 co. dell'art. 4 della l. n. 91 del 1981, diverse dal trattamento di fine rapporto di lavoro dipendente e da indennità equipollenti.

Per le indennità percepite per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e per quelle percepite da sportivi professionisti è prevista inoltre la tassazione separata ai sensi dell'art. 16 del T.U., alle condizioni stabilite, rispettivamente, alle lett. c) e f).

In relazione ai redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno e di invenzioni industriali in genere, oggetto della lett. b) dell'art. 49, è precisato che questi sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del venticinque per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese. Anche per tali redditi la l. n. 537 del 1993 ha disposto una riduzione dal trenta al venticinque per cento. La presunzione disposta dalla norma relativamente alle spese ha carattere assoluto e non è dunque superabile anche nelle ipotesi in cui possa essere dimostrato il sostenimento di spese per un ammontare superiore a quello presupposto (v. sul punto: Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, circ. 30-4-1977, n. 7/1496; Min. Fin., Dir. Gen. Imposte, ris. 8/1207 del 23-12-1977).

In relazione ai redditi in questione vi è da osservare che, costituendo ora redditi diversi ai sensi dell'art. 81, lett. g) quelli percepiti da un soggetto diverso dall'autore o dall'inventore, non è stata più riprodotta, nella formulazione della norma dell'art. 50, la disposizione del d.p.r. 597 che escludeva la deduzione forfettaria delle spese per i redditi derivanti dalla utilizzazione economica dei diritti acquisiti per successione o donazione. Tale disposizione era stata a sua volta accolta nel citato d.p.r. 597 in un momento successivo alla sua emanazione, più precisamente con effetto dal 1-1-1983, ad opera dell'art. 3, 3 co., d.l. 953 del 1982 (d.l. 30-12-1982, n. 953, recante misure in materia tributaria, conv., con

Se vi è parificazione nel trattamento tributario, agli effetti della determinazione del reddito, nelle due ipotesi di redditi percepiti dall'autore o inventore e da altri soggetti, ove l'acquisto dei diritti di utilizzazione economica sia avvenuto da parte di questi ultimi a titolo oneroso, continua a sussistere una differente disciplina nelle ipotesi di acquisto a titolo gratuito, stante il disposto del 1 co. dell'art. 85 del T.U. che assoggetta interamente ad imposta tali compensi. Essendo altresì dubbia la collocazione dei suddetti diritti, già maturati in capo al *de cuius* e successivamente liquidati agli eredi, nella categoria dei redditi di lavoro autonomo, ovvero in quella dei redditi diversi, l'ascrivibilità del reddito all'una o all'altra categoria non è scevra da implicazioni tributarie sotto il profilo della imposizione diretta. A favore della qualificazione come redditi di lavoro autonomo, per effetto della disposizione del 3 co. dell'art. 7, si è espressa la dottrina che tale questione ha approfondito (v.: TABET, *Il diritto d'autore*, cit., 63).

Non è prevista alcuna deduzione, sia analitica che forfettaria, per gli utili derivanti al soggetto da contratti di associazione in partecipazione e da quelli di cointeressenza oggetto della lett. c) dell'art. 49, così come per gli utili percepiti dai promotori e dai soci fondatori di società di capitali ai sensi della lett. d) del medesimo articolo. In entrambe le ipotesi le somme costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta. Analogo trattamento è stabilito agli effetti della determinazione del reddito delle indennità percepite ai sensi della lett. e) dell'art. 49 per la cessazione di rapporti di agenzia le quali sono ammesse, in virtù della lett. d) dell'art. 16 del T.U., anche alla tassazione separata.

Infine, il periodo conclusivo dell'art. 50 dispone in merito ai redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali, oggetto della lett. f) dell'art. 49. Vi è da osservare al riguardo che la disposizione non era contenuta nel testo originario dell'art. 50 del d.p.r. 917, essendo mancante anche la relativa fattispecie della lett. f). L'emanazione del d.l. 70 del 1988 ha conseguentemente apportato una modifica ad entrambi gli articoli, disponendo in merito alla determinazione che tali redditi sono costituiti dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, ridotto del quindic per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese.