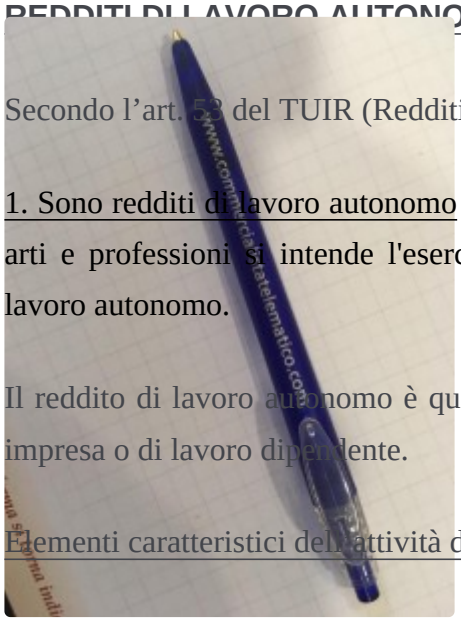
Come si dichiara il reddito da componente del collegio sindacale

di Antonino Pernice

Pubblicato il 17 Giugno 2017

il reddito da componente del collegio sindacale di una società è sempre reddito da lavoro autonomo? Vediamo le indicazioni del TUIR e gli effetti pratici in sede dichiarativa

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO E DIVERSE TIPOLOGIE DI LAVORO AUTONOMO



Secondo l'art. 53 del TUIR (Redditi di lavoro autonomo)

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo.

Il reddito di lavoro autonomo è quello derivante dall'esercizio di attività lavorative diverse da quelle di impresa o di lavoro dipendente.

Elementi caratteristici dell'attività di lavoro autonomo sono:

a) l'autonomia (rispetto al lavoro dipendente), intesa come organizzazione della propria attività con mezzi idonei (Beni strumentali, collaboratori, ecc.) per un fine economico, entro i limiti legali;

b) la natura residuale (rispetto all'attività d'impresa).

Sotto l'aspetto fiscale sono previsti i seguenti tipi di lavoro autonomo:

1. **attività professionali** (art. 53, comma 1, Tuir) esercitate in modo professionale e abituale (vi rientrano quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La professionalità implica l'esercizio sistematico ed organizzato dell'attività.

L'abitualità implica l'esercizio regolare, stabile, cioè non occasionale dell'attività;

2. **altre attività di lavoro autonomo**, indicate in modo tassativo dall'art. 53, comma 2, Tuir, esercitate in modo abituale ma non professionale;

b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno … se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;

c) le partecipazioni agli utili di cui alla lettera del comma 1 dell'articolo 41 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;

d) le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di spa, sapa e a srl;

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

f) i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali).

La qualificazione di lavoro autonomo non è subordinata all'iscrizione in albi professionali, ma lo svolgimento di un'attività di lavoro autonomo in presenza d'iscrizione ad un Albo fa presumere l'esistenza dei requisiti di professionalità ed abitualità;

3. **attività di lavoro autonomo occasionale** (art. 67, comma 1, lett. L), Tuir, esercitate in modo non abituale e non professionale (Redditi diversi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere).

Il lavoro autonomo abituale diventa professionale (con obbligo di partita Iva) quando l'attività riguarda rapporti di co.co.co. nei seguenti casi:

- quando le attività di collaborazione sono svolte nell'esercizio tipico di una professione (i.e. l'attività di sindaco di società svolta da un dott. Commercialista);

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- quando le attività di collaborazioni, non rientranti fra quelle indicate in modo tassativo nel citato art. 53, c. 2, sono svolte in modo abituale e professionale (i.e. l'attività di amministratore di condominio con numerosi incarichi).

***

REDDITI DI SINDACO DI SOCIETA' QUALIFICATI ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE

In linea generale, i redditi di sindaco di società sono qualificati quali reddito assimilato a quello di lavoro dipendente a prescindere dal livello di organizzazione utilizzato (art. 50, c. 1, lett. c-bis, Tuir).

Tuttavia, sono qualificabili quali reddito di lavoro autonomo (art. 53, c. 1, Tuir) se sussiste una **connessione** tra l'attività di controllo contabile e l'eventuale altra attività professionale svolta in via abituale dal contribuente (R.M. n.56/E del 27.02.2002).

Secondo l'art. 50 TUIR (Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente) – Testo in vigore dal 01.01.2004

"*1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente: …*

c-bis) le somme … a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta … in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, … alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonchè quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, semprechè gli uffici o le collaborazioni non rientrino …. nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 49 (ora 53), c. 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente".

I compensi percepiti dai sindaci possono, quindi, avere una differente qualificazione fiscale:

- di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50, c. 1, lett. c bis), Tuir,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- ovvero redditi di lavoro autonomo (art. 53 TUIR).

È chiaro che, a seconda della differente natura fiscale dei compensi dei sindaci, si ha un diverso trattamento fiscale, sia ai fini II.DD. sia ai fini II.II. Inoltre, nei vari casi concreti che si possono presentare, si può avere o meno assoggettamento ad Irap di tali compensi.

Nell'ambito della riforma dei redditi derivanti da rapporti di co.co.co., con decorrenza dall'1 gennaio 2001, l'art. 34, c. 1, lett. d, L. 342/2000, ha abrogato la lettera a dell'articolo 53, comma 2, TUIR, (nella formulazione vigente art. 49), che assimilava agli altri redditi di lavoro autonomo le somme percepite per l'ufficio di sindaco di società ed enti, introducendo invece la lettera c-bis nell'art. 50, c. 1 (nella formulazione vigente art. 47), in base al quale i redditi derivanti dall'incarico di sindaco **si qualificano ora come assimilati a quelli di lavoro dipendente.**

Pertanto, prima della riforma, gli emolumenti dei sindaci avevano la natura di Altri redditi di lavoro autonomo e concorrevano alla determinazione del reddito imponibile per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta, ridotto del 5% a titolo di deduzione forfetaria delle spese (dal 1999, per i compensi non superiori a 40 milioni di lire, era stata elevata al 6%, a decorrere dal 1999).

Nella disciplina attuale, qualora i compensi dei sindaci abbiano la natura di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50, c. 1, lett. c bis, Tuir) trovano applicazione le norme dettate in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente (art. 51, Tuir), in virtù dell'espresso rinvio operato dall'art. 52.

Valgono, pertanto, tutte le regole relative alle ritenute d'acconto, alle detrazioni, ai contributi previdenziali e assistenziali, alle erogazioni liberali, alle trasferte e ai rimborsi per spese di viaggio, vitto e alloggio, ove compatibili con l'incarico.

Riguardo alle ritenute Irpef si applica l'art. 24, Dpr 600/73, in materia di ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Sui proventi corrisposti ai co.co.co., e, quindi, anche ai sindaci, non è infatti applicabile la ritenuta d'acconto in misura fissa del 20% prevista dall'art. 25 dpr 600/73, ma deve essere operata dal sostituto d'imposta all'atto del pagamento del compenso una ritenuta a titolo di acconto Irpef calcolata sulla base

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

delle aliquote progressive per gli scaglioni di reddito indicati dall'art. 11 Tuir.

A riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la Circ. n. 67/E, par.4, del 06.07.2001, ha precisato che occorre fare una distinzione in funzione della periodicità dei compensi e della loro eventuale quantificazione preventiva:

- se il compenso è periodico e conosciuto anticipatamente (come nel caso dei membri del collegio sindacale il cui emolumento, se non è stabilito nello statuto, deve essere determinato per l'intero periodo di durata dell'incarico al momento della nomina da parte dell'assemblea ex art. 2402, c.c.) si applica la ritenuta come per i lavoratori dipendenti, cioè sulla base delle aliquote progressive Irpef per scaglioni annui di reddito e operando le detrazioni spettanti per reddito di lavoro dipendente, carichi di famiglia ed eventuali altre detrazioni, se richieste dal contribuente in sede di conguaglio annuo;

- se il compenso è corrisposto in un'unica soluzione le ritenute e le detrazioni sono commisurate all'intero ammontare dell'emolumento e non deve essere effettuato alcun ragguaglio in base alla durata dell'incarico;

- se il compenso è periodico ma non è conosciuto anticipatamente (ipotesi non verificabile per i compensi dei sindaci), la ritenuta è applicata sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, all'atto dell'effettuazione di ciascuno dei pagamenti, cumulando man mano i compensi già corrisposti;

- il sostituto d'imposta deve operare in modo analogo quando il compenso è conosciuto anticipatamente ma non è corrisposto con cadenze periodiche prestabilite.

Se il Sindaco o il Revisore ha diversi incarichi in più società, può chiedere alla società che eroga gli emolumenti di tener conto, ai fini delle operazioni di conguaglio delle ritenute, anche degli altri incarichi. Nel corso del periodo di imposta ciascun sostituto d'imposta è tenuto ad operare le ritenute solo sull'emolumento da lui corrisposto.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

È facoltà del sindaco di richiedere a uno solo dei sostituti d'imposta l'attribuzione delle detrazioni e il compimento delle operazioni di conguaglio, tenendo conto di tutti gli emolumenti percepiti nel corso del periodo d'imposta, fino al 12 gennaio dell'anno successivo.

Ai fini IVA, l'art. 5, Dpr 633/72 (Esercizio di arti e professioni), prevede che: *"Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorche' non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo…*

Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di co.co.co di cui all'art. 49 (ora 53), 2' c., Tuir".

Pertanto, i compensi dei sindaci che non svolgono professionalmente altre attività di lavoro autonomo e che, pertanto, si inquadrano fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, non sono soggetti ad Iva per mancanza del presupposto impositivo della professionalità.

Tali emolumenti non sono assoggettati neanche ad Irap in capo al sindaco e, coerentemente, risultano indetraibili ai fini Irap per la società erogante, trattandosi di compensi relativi a collaborazioni coordinate e continuative.

La R.M. dell'Agenzia delle Entrate n.56/E del 27.02.2002, ha precisato che *"l'ufficio del revisore costituisce, per espressa previsione normativa, attività di 'co.co.co.', come tale produttiva di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente (art. 53, c. 1, lett. c-bis, Tuir)".*

La riconduzione alla predetta categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente opera a prescindere dal livello di organizzazione impiegato nello svolgimento dell'attività.

Ciò non esclude che, in talune ipotesi, i proventi derivanti dallo svolgimento dell'attività di revisione contabile possano essere attratti nella sfera dei redditi di lavoro autonomo, di cui all'art. 53, c. 1, Tuir.

Ciò si verifica nell'ipotesi in cui il revisore svolge abitualmente un'altra attività di carattere professionale le cui funzioni tipiche si estrinsechino anche attraverso l'attività di controllo contabile e la diversa attività professionale svolta in via abituale dal contribuente. Circostanze, queste, che devono essere valutate anche in relazione ad attività professionali diverse da quelle dei ragionieri e dei dottori commercialisti, posto che per queste categorie la sussistenza di tale requisito è stata più volte ribadita

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

dall'Amministrazione Finanziaria.

In definitiva, i proventi derivanti dall'attività di revisore possono essere qualificati quali redditi di lavoro autonomo in presenza di una **connessione** tra la funzione di revisore e l'esercizio di un'attività professionale, mentre il mero esercizio della funzione di revisore contabile non è sufficiente a legittimare, per i compensi derivanti da tale attività, una qualificazione reddituale diversa rispetto a quella operata dall'art. 53, c. 1, lett. c-bis,Tuir.

***

REDDITI DI SINDACO DI SOCIETA' QUALIFICATI DI LAVORO AUTONOMO

Nel caso in cui l'incarico di sindaco produca redditi di lavoro autonomo i relativi compensi sono attratti nella sfera dell'attività professionale del contribuente.

Di conseguenza:

- gli emolumenti devono essere fatturati come tutti gli altri compensi professionali: il sindaco deve emettere fattura ai sensi dell'art. 21, dpr 633/72, assoggettata ad Iva con aliquota del 20%, a ritenuta d'acconto nella misura del 20% ex art. 25, dpr 600/73, e al contributo previdenziale obbligatorio versato alla rispettiva cassa;

- per tali emolumenti trova applicazione il principio di determinazione analitica del reddito professionale disciplinato dall'art. 54 Tuir: il reddito è, quindi, costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese inerenti l'esercizio della professione sostenute nel medesimo periodo d'imposta.

- i compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;

- vale la disciplina fiscale dettata dal TUIR in materia di rimborsi spese, trasferte, rilevanza fiscale delle varie componenti di costo.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

VALUTAZIONE DEL GRADO DI CONNESSIONE TRA LA FUNZIONE DI SINDACO/REVISORE E L'ESERCIZIO DI UN'ATTIVITA' PROFESSIONALE

Nell'ipotesi che i proventi derivanti dall'attività di revisore sono qualificati quali redditi di lavoro autonomo occorre valutarne il grado di **connessione** tra la funzione di revisore e l'esercizio di un'attività professionale.

Come osservato, con la sola eccezione dell'incarico di sindaco assunto da iscritti al registro dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in tutti gli altri casi in cui tale funzione è esercitata da un lavoratore autonomo **occorre individuare il criterio per qualificare fiscalmente gli emolumenti percepiti.**

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n.105/E/2001, ha chiarito che opera un principio di attrazione nella sfera del lavoro autonomo per quei rapporti di co.co.co. (quale l'ufficio di sindaco) **se risultano inerenti la professione del contribuente.**

In sostanza, **se rientrano nell'oggetto tipico dell'attività di lavoro autonomo esercitata**, i compensi che derivano dall'attività di co.co.co. (quale l'ufficio di sindaco) non si qualificano fiscalmente come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ma **sono assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionale.**

Non è però sufficiente che ci sia coesistenza di attività professionale e incarico di sindaco, è invece necessario, sottolinea l'Agenzia delle Entrate, che sussista una connessione oggettiva tra la collaborazione coordinata e continuativa (nella fattispecie appunto la funzione di sindaco) e quella di lavoro autonomo esercitata.

Occorre valutare se per lo svolgimento delle prestazioni di co.co.co. (quale l'ufficio di sindaco) siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente dal contribuente.

Solo in tale ipotesi i compensi percepiti per lo svolgimento del rapporto di collaborazione sono attratti nella sfera professionale e, quindi, acquistano natura fiscale di redditi di lavoro autonomo, in deroga al principio generale che li qualifica come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La valutazione del grado di connessione deve essere operata in via prioritaria considerando quanto disposto dall'eventuale ordinamento professionale.

In mancanza di una previsione specifica delle attività di revisione e controllo contabile fra quelle tipiche del professionista ovvero, nel caso di lavoratore autonomo non iscritto in uno degli albi indicati dal D.M. 320/2004 occorre allora esaminare in concreto se nell'oggetto dell'attività professionale esercitata possa essere ricondotta anche la funzione di sindaco, in relazione alle conoscenze tecnico-giuridiche necessarie per il suo espletamento.

Solo in tale ipotesi, conclude l'Agenzia delle Entrate, i compensi per l'incarico di sindaco si qualificano fiscalmente come redditi di lavoro autonomo.

17 giugno 2017

Antonino Pernice

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D