

Risposta n. 489/2021

OGGETTO: Articolo 5 comma 3, lett. c) e articolo 50 comma 1, lett. c) del TUIR - Redditi prodotti in forma associata ed individuale - Trattamento fiscale del compenso derivante da un contratto di docenza stipulato dall'associato con una università estera e riversato allo studio associato

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* esercita la professione di dottore commercialista quale socio dello "*Studio legale*", costituito nella forma giuridica di studio associato di assistenza e consulenza, ai sensi della legge 23 novembre 1939, n. 1815. Sotto il profilo fiscale lo studio, in quanto associazione senza personalità giuridica costituita fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di professioni, è equiparato alla società semplice ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lettera c) del TUIR, ed i redditi da esso conseguiti sono determinati in capo all'associazione professionale ed imputati ai soci - fra cui l'*Istante* - indipendentemente dall'effettiva distribuzione, in applicazione del principio di tassazione per trasparenza ed in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

L'*Istante* precisa di non disporre di una propria partita IVA per l'esercizio della professione di dottore commercialista.

In base a quanto statuito dall'estratto del regolamento di esecuzione dello statuto prodotto in sede di integrazione documentale, l'istante in qualità di associato svolge "*la propria attività professionale esclusivamente a favore dello Studio*". Inoltre, all'articolo 7 dell'estratto dell'atto ricognitivo dell'associazione professionale prodotto nella medesima sede e registrato il 4 dicembre 2020, si prevede che "*gli associati si danno atto che, ai sensi dello statuto, essi prestano la propria opera professionale, in essa compresa anche quella che potrà essere svolta, previa autorizzazione ai sensi dello Statuto, in relazione a conferenze, incarichi giudiziari, societari, arbitrati e di altra natura, unicamente nell'ambito dell'Associazione e nell'interesse, anche economico, dell'Associazione medesima*".

L'istante è tenuto pertanto a riversare allo studio associato tutti i redditi da lui percepiti (tra i quali ad esempio docenze nelle materie correlate alla attività svolta presso lo studio).

In data 1 aprile 2019, l'Istante ha sottoscritto con una Università estera un contratto di docenza della durata di 1 mese (dal 28 giugno al 27 luglio 2019).

In esecuzione del contratto citato, l'Istante si è recato presso lo stato estero in cui ha sede l'Università, dall'8 luglio 2019 al 19 luglio 2019 (12 giorni), al fine di prestare la propria attività di insegnamento.

In relazione all'attività prestata gli è stato corrisposto un compenso, unitamente al rimborso parziale delle spese sostenute per il viaggio.

L'Università richiede che l'erogazione dei compensi spettanti a soggetti fiscalmente residenti all'estero per le attività prestate in detto Stato (extraeuropeo) avvenga su conti correnti intestati a nome di questi ultimi presso istituti di credito situati nello Stato. In ottemperanza a tale regola, l'Istante si è servito di un conto corrente a lui intestato aperto presso un istituto di credito di tale Stato. Il compenso è stato erogato dall'Università sul conto ed è stato successivamente riversato per intero dall'Istante allo studio in base al citato regolamento.

Ciò posto, l'Istante chiede chiarimenti in ordine al trattamento fiscale applicabile

a tale compenso, considerato l'obbligo di riversamento integrale allo Studio legale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene la fattispecie rappresentata sia analoga a quella riconducibile alla lettera e) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, il quale esclude dalla concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente i compensi reversibili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR.

Lo stesso rileva che il compenso erogato dall'Università estera non è 'libero' (stante l'obbligo di riversamento a favore dello Studio legale imposto dallo statuto e dal regolamento), la disponibilità in capo all'istante è temporanea e non definitiva, l'erogazione presso un conto intestato all'istante è imposta dalla prassi dell'università che non consente la diretta erogazione sul conto corrente italiano dello studio. Tali caratteri rendono il compenso erogato dall'Università non imponibile in capo all'istante, stante l'assenza del possesso dei redditi quale presupposto d'imposta ai sensi dell'articolo 1 del TUIR, ma in capo allo Studio legale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 Testo Unico delle Imposte sui redditi (di seguito, TUIR) recante la disciplina dei redditi in forma associata prevede al comma 3 lett. c) che *«le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici...»*.

La richiamata norma opera una sostanziale equiparazione, ai fini delle imposte sui redditi, delle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni alle società semplici, in ragione della presenza dei medesimi elementi costitutivi (esercizio in comune di un'attività

produttrice di reddito, volontà contrattuale di dividere gli utili e conferimento di beni e servizi cfr risoluzione 10 aprile 2008 n. 142).

L'articolo 53 del TUIR ricomprende nel novero dei redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni anche quelli scaturenti dall'esercizio in forma associata.

Il reddito di lavoro autonomo prodotto dallo studio associato, e determinato in applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 54 del TUIR, va imputato ai singoli associati, quale reddito di partecipazione indipendentemente dalla percezione effettiva, e proporzionalmente alle rispettive quote di partecipazione agli utili (comma 1 articolo 5 TUIR) secondo le modalità di ripartizione stabilite nello statuto. All'associazione è riconosciuta una soggettività passiva ai fini dell'IRAP e dell'IVA, in quanto rappresenta un autonomo centro di determinazione del reddito destinato ad essere ripartito tra gli associati ai fini della tassazione. Nel delineato schema l'assistenza al contribuente viene svolta dal singolo professionista, mentre la fattura per il compenso viene emessa dallo studio, titolare di un proprio codice fiscale (partita IVA) autonomo rispetto a quello (eventuale) dei singoli professionisti associati.

I compensi percepiti dall'associazione a loro volta sono soggetti alla ritenuta d'acconto se corrisposti da un sostituto e le ritenute d'acconto subite dall'associazione vengono attribuite agli associati con lo stesso criterio di ripartizione degli utili.

Ciò posto, con riferimento al caso di specie, relativo al trattamento fiscale riveniente dalla percezione di un compenso derivante da un contratto di docenza sottoscritto dall'Istante con un istituto universitario estero, e riversato integralmente allo studio, si osserva quanto segue.

Il predetto contratto (prodotto in copia) sottoscritto il 1 aprile 2019, per l'esecuzione del quale è prevista una retribuzione al lordo delle imposte (e per la quale l'istante versa l'imposta individuale in conformità alla normativa estera, cfr. articolo 4 punto 2), oltre al rimborso parziale delle spese di viaggio, prescrive obblighi reciproci tra l'Istituto universitario estero e l'Istante (parti A e B nella copia di contratto

prodotta), quali, dal lato dell'Università, oltre all'obbligo di retribuzione e di rimborso spese, l'obbligo di garantire le necessarie condizioni di vita e di lavoro all'Istante durante il periodo di docenza nonché di assicurargli il personale necessario al coordinamento delle attività.

Dal lato dell'istante sussiste invece l'obbligo di svolgere la prestazione lavorativa entro i tempi prescritti ed in conformità a determinati standard il controllo dei quali compete all'università; si prevede difatti la soggezione dell'istante alle disposizioni, controlli, ed ispezioni esercitabili dall'Università estera in ordine al rendimento derivante dall'espletamento della prestazione lavorativa, oltre all'esplicito divieto di svolgere, senza il consenso reso in forma scritta dall'Istituto universitario estero, alcun lavoro *part-time* da altri commissionato. Il contratto contempla altre obbligazioni 'collaterali' quali l'obbligo di rispetto delle politiche religiose estere (con l'impegno a non svolgere alcun attività religiosa incompatibile), dell'etica e delle usanze dello Stato estero.. Dette clausole appaiono caratterizzare la prestazione oggetto delle pattuizioni contrattuali in senso spiccatamente personale e riferibile unicamente all'istante, diretto ed unico destinatario del compenso accreditato nel conto corrente aperto dal medesimo nello Stato estero.

Gli elementi rappresentati nell'istanza nonché quelli rinvenuti dalla documentazione prodotta in risposta alla richiesta documentazione integrativa - quali la personalità delle mansioni di docenza erogate e la rispondenza a determinati standard sottoposti a controllo, la riferibilità delle stesse alla figura dell'istante con cui l'Università estera ha sottoscritto direttamente il contratto (allegato), l'erogazione diretta del compenso all'istante attraverso l'accredito nel c/c aperto nello Stato estero - ostano alla configurazione della docenza quale prestazione resa dallo studio in forma associata, e portano invece ad inquadrare il compenso percepito dall'istante nell'ambito delle *«somme ... valori in genere ... 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» quali redditi assimilati al lavoro dipendente di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR, assoggettati a tassazione in capo all'istante secondo le regole proprie di cui all'articolo 52 del TUIR.

L'attribuzione degli emolumenti in esame all'istante si traduce nel materiale ingresso degli stessi nella sua reale disponibilità, integrando in tal senso il presupposto per l'applicazione dell'IRPEF costituito dal possesso (*ex* articolo 1 del TUIR) dei redditi rientranti nelle categorie di cui all'articolo 6 del TUIR. Rispetto a tale circostanza, l'obbligo di riversamento allo studio assume rilievo esclusivamente nei rapporti interni tra l'istante e lo studio professionale di cui è parte.

Per le ragioni sopra evidenziate, nel caso di specie si ritiene che i richiamati compensi sia imponibili in capo all'istante ed ai fini IRPEF quali redditi assimilati al lavoro dipendente a nulla rilevando gli obblighi di riversamento allo studio.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)