

LA LIQUIDAZIONE DELL'INDENNITÀ E PROFILI TRIBUTARI

Avv. Giuseppe Mercuri

Linkedin: www.linkedin.com/in/giuseppe-mercuri-6b14bo88/

E-mail : g.mercuri@rfplex

- trattamento dell'indennità ai fini fiscali:

- imposte sui redditi (IRPEF);
- imposta sul valore aggiunto (IVA)
- imposta di registro
- contributo unificato
- imposta di bollo

Prima questione: NATURA DELL'INDENNITÀ

Per effetto del rinvio operato dall'art. 411 c.c., all'amministrazione di sostegno si applicano, «*in quanto compatibili*», talune norme del codice civile riguardanti l'ufficio tutelare tra cui l'art. 379 c.c. secondo cui «*L'ufficio tutelare è gratuito. Il giudice tutelare tuttavia considerando l'entità del patrimonio e le difficoltà dell'amministrazione, può assegnare al tutore una equa indennità. Può altresì, se particolari circostanze lo richiedono, sentito il protutore, autorizzare il tutore a farsi coadiuvare nell'amministrazione, sotto la sua personale responsabilità, da uno o più persone stipendiate*».

Tesi dell'Amministrazione finanziaria

(ris. 9 gennaio 2012, n. 2/E)

1) Natura corrispettiva:

L'indennità è un compenso per lo svolgimento di una attività professionale, inquadrabile quale reddito di lavoro autonomo

Peculiarità della fattispecie oggetto di interpello:

- Professionista (avvocato)
- Plurimi incarichi di A.d.s.
- Richiamo alla Tariffa professionale

OSSERVAZIONE: questione mal posta dal contribuente

Tesi delle Direzioni Regionali

(Direzione Regionale Emilia Romagna, parere 18.5.2006; Direzione Regionale Lombardia, interpello prot. n. 17366/2008)

2) Natura compensativa:

- l'ufficio tutelare è gratuito. Il Giudice tutelare tuttavia può assegnare al tutore un'equa indennità;
- il carattere gratuito dell'ufficio non è incompatibile con la previsione di una indennità in favore del tutore, determinata in relazione alla difficoltà dell'incarico e all'ampiezza del patrimonio da amministrare;
- l'equa indennità serve a compensare oneri e spese non facilmente documentabili da cui il tutore è gravato.

Segue... natura compensativa dell'indennità

Corte Costituzionale ord., 6 dicembre 1988, n. 1073

l'«equa indennità», che a norma dell'art. 379, secondo comma, il giudice tutelare può assegnare al tutore, "considerando l'entità del patrimonio e le difficoltà dell'amministrazione", non ha natura retributiva, ma serve a compensare gli oneri e le spese non facilmente documentabili da cui è gravato il tutore a cagione dell'attività di amministrazione del patrimonio del pupillo, alla quale l'ufficio tutelare lo obbliga personalmente senza possibilità di nominare sostituti, i "coadiuvanti" previsti nell'ultima parte della norma in esame non essendo sostituti nel senso dell'art. 1717, secondo comma, cod. civ., bensì semplici ausiliari dell'obbligato nel senso dell'art. 1228 c.c..

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

RIFLESSI FISCALI DELLE PREMESSE: soluzione 1) natura corrispettiva

• IRPEF

- le indennità sarebbero assoggettabili a tassazione: ove l'A.d.s. svolga attività di libero professionista (avvocato, commercialista, ecc.) - sarebbero riconducibili nel novero dei redditi di lavoro autonomo ex artt. 6 e 53 del TUIR;
- valorizzazione del profilo soggettivo dell'A.d.s.

• IVA (rinvio slide n. 18 ss.)

- Si tratterebbe di una prestazione di servizi svolta da un professionista e quindi integrerebbe i presupposti dell'imposta
- Obblighi di fatturazione e versamento.

RIFLESSI FISCALI DELLE PREMESSE:

soluzione 2) natura compensativa (dottrina e uffici locali)

- IRPEF= le indennità non sono assoggettabili come proventi sostitutivi di redditi di lavoro autonomo;
 - 1) L'A.d.s. non è un professionista (ciò sarebbe addirittura contrario allo scopo assistenziale della disciplina in esame);
 - 2) manca altresì e tendenzialmente il carattere dell'abitualità;
 - 3) l'indennità copre le spese (sostenute in nome e per conto del pupillo, spese vive, spese generali) e gli oneri determinati in modo forfettario.

Segue... RIFLESSI FISCALI DELLE PREMESSE: soluzione 2) natura compensativa

- 4) Fra gli oneri rientrerebbe anche il disagio patito in ragione dell'incarico, in quanto l'A.d.s sacrifica il proprio tempo e "distraggono" energie nello svolgimento dell'attività di assistenza. Sotto questo profilo, l'indennità si attegga alla stregua di una forma di ristoro dal pregiudizio subito in occasione dell'assolvimento del *munus publicum*.

Segue... RIFLESSI FISCALI DELLE PREMESSE:

soluzione 2) natura compensativa

5) l'indennità non viene determinata in proporzione alla quantità e qualità del suo lavoro (art. 36 Cost.).

Il *quantum* viene stabilito sulla scorta di parametri completamente opposti a quelli retributivi, in quanto il ***riconoscimento*** dell'indennità è **discrezionale** (il giudice può anche fare a meno di liquidare l'indennità) e la **liquidazione** è **forfettaria** (si considera il patrimonio del pupillo e la difficoltà dell'amministrazione). E, del resto, si tratta di una **deroga al principio della gratuità** dell'incarico.

CONSIDERAZIONI AI FINI IRPEF

- La tesi dell'A.f. non è condivisibile.
- L'indennità non può essere considerata quale provento sostitutivo di redditi di lavoro autonomo.
 - 1) Il ruolo di A.d.s. non può essere inteso come 'professione', perché egli assolve ad un obbligo relativo ad una funzione di pubblico interesse (*munus publicum*);
 - 2) L'art. 6 TUIR richiede che i redditi sostituiti siano già maturati.
- verifica delle altre possibili categorie reddituali: redditi diversi ex art. 67, lett. I) del TUIR
- «*i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente*»: no perché manca il requisito della professionalità

segue ...

CONSIDERAZIONI AI FINI IRPEF

- verifica delle altre possibili categorie reddituali: redditi diversi ex art. 67, lett. l)
 - «*i redditi derivanti ... dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere*»: ricorre un *facere* gravante in capo all'a.d.s. in forza del decreto di conferimento dell'incarico. L'obbligo sussiste. Non è dato rinunciare salvo dispensa ex artt. 351 e 352c.c.
- La questione si sposta sulla nozione di reddito.
- È sufficiente l'incremento patrimoniale (secondo una nozione di reddito/entrata) oppure occorre un nesso fra la retribuzione e l'attività (secondo una nozione di reddito/prodotto)?

segue ...

CONSIDERAZIONI AI FINI IRPEF

• Tesi ricostruttiva dottrinarica (Stevanato):

1) ONEROSITÀ = il provento dev'essere correlato alla prestazione in chiave sinallagmatica.

«Il concetto di reddito (tassabile), declinato specificamente in relazione ai "redditi da attività", presuppone infatti il requisito dell'onerosità, se non proprio della corrispettività, cioè richiede che, a fronte dell'attività svolta dal soggetto, vi sia una remunerazione della stessa. Occorre cioè che quanto percepito dal soggetto costituisca il «compenso» per l'attività svolta nell'ambito delle attività di lavoro autonomo - su cui s'incentra la tematica che stiamo discutendo - rilevano anche i meri rimborsi di spese, ma ciò accade quando si tratta di rimborsi spese riconosciuti a latere di un compenso imponibile: il professionista che, ad esempio, sostiene delle spese vive di trasferta per recarsi dal cliente dovrà includere nei propri compensi tassabili anche le somme che gli vengono rimborsate, ma ciò appunto accade perché si tratta di spese che accedono a dei compensi imponibili, cioè spese che sono funzionali alla produzione di redditi tassabili (spese che peraltro possono essere dedotte dal reddito di categoria e dunque neutralizzate, consentendo così la tassazione di un reddito "netto")».

segue ...

CONSIDERAZIONI AI FINI IRPEF

- Tesi ricostruttiva dottrina (Stevanato):
 - 2) l'assenza di abitudine non è un argomento decisivo per sostenere la carenza di imposizione delle indennità: rientrerebbe nel novero dei redditi ex art. 67 lett. l come «*redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente*»;
 - 3) l'indennità non sarebbe riconducibile nei redditi derivanti da «*obblighi di fare*»: l'equa indennità non ha natura remuneratoria, ma ha mera funzione risarcitoria e carattere forfettario, quale mera reintegrazione della *deminutio patrimonii* (spese sostenute per il pupillo) oppure del dispendio di energie sottratte ad altre attività.

segue ...

CONSIDERAZIONI AI FINI IRPEF

• Tesi ricostruttiva dottrina (Stevanato):

- 4) Le indennità non sarebbero riconducibili nella fattispecie ex art. 6, comma 2 TUIR, a tenore del quale «*i proventi conseguiti in sostituzione di redditi [...] e le indennità conseguite [...] a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi [...] costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti*».
- a) la norma si riferisce a crediti già giunti a maturazione e non già a mere aspettative connesse ad ipotetiche attività profittevoli che il contribuente avrebbe potuto svolgere in luogo dell'incarico di a.d.s.

segue ...

CONSIDERAZIONI AI FINI IRPEF

- Tesi ricostruttiva dottrinarina :

- Nozione di reddito-entrata: sono reddito tutti gli incrementi patrimoniali comunque conseguiti.

Secondo tale prospettiva, le indennità sarebbero tassabili, in quanto «novella ricchezza» in ragione dell'assunzione dell'obbligo di *facere* non riconducibile esclusivamente a soli decrementi patrimoniali (spese sostenute per il pupillo), ma anche al ristoro delle energie spese per l'assistenza in luogo di altre attività.

L'art. 67 lett. l) è considerata norma di chiusura.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

CONSIDERAZIONI AI FINI IVA

- Tesi dell'Amministrazione finanziaria (ris. 9 gennaio 2012, n. 2/E):
 - 1) nell'ipotesi in cui il giudice tutelare scelga direttamente un avvocato quale A.d.s., si ritiene che la relativa indennità sia compenso per lo svolgimento di una attività professionale rilevante ai fini IVA ex artt. 3 e 5 d.P.R. n. 633/1972.
 - 2) L'avvocato – in veste di A.d.s. – pone in essere:
 - una prestazione di servizi verso corrispettivo dipendente da obbligazioni di fare (presupposto oggettivo);
 - nell'esercizio per professione abituale di attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche (presupposto soggettivo).

CONSIDERAZIONI AI FINI IVA

- Giurisprudenza di merito *pro* contribuente:
 - 1) C.T.R. del Friuli Venezia Giulia, sent. 4 luglio 2016, n. 218 (conf. C.T.P. di Trieste, sent. 19 giugno 2014, n. 283);
 - 2) Tribunale di Trieste – Ufficio del Giudice tutelare dott. Arturo Picciotto, decreto 26 gennaio 2012;
 - 3) Tribunale di Varese, decreto 20 marzo 2012, n. 90120.

...segue

CONSIDERAZIONI AI FINI IVA

- Interpretazione giurisprudenziale:
 - 1) L'indennità è un mero «*ristoro*» e non è «*corrispettivo, né equivalente monetario delle energie profuse*»;
 - 2) L'attività concerne principalmente la cura della persona e della sua dignità e, in secondo luogo, la gestione del patrimonio del pupillo;
 - 3) È errato distinguere fra l'indennità riconosciuta al parente e quella assegnata dal Giudice Tutelare, in quanto il carattere “assistenziale” dell'attività non muta in base al tipo di soggetto che è tenuto ad assolvere il *munus publicum*. Altrimenti, si darebbe luogo ad una disparità di trattamento ingiustificata ex art. 3 Cost. (C.T.R. Friuli, sent. n. 218/ 2016);

...segue

CONSIDERAZIONI AI FINI IVA

- detto in altri termini, l'indennità non è suscettibile di integrare:
 - 1) il presupposto oggettivo dell'IVA, per ciò che l'attività non involge una «*prestazione di servizi verso corrispettivo*» (art. 3, d.P.R. n. 633/1972). L'indennità ha carattere *compensativo*.
 - 2) né il presupposto soggettivo, in quanto l'attività dell'a.d.s. non è svolta nell'ambito di una professione, ma si ricollega allo svolgimento di una funzione di pubblica rilevanza ed essenzialmente gratuita;

...segue UN NECESSARIO CAVEAT

- Occorre distinguere il titolo in relazione al quale l'indennità è riconosciuta (cfr. Tribunale di Trieste, decreto 26.01.2012).

NO IVA, se trattasi di:

- 1) attività di rilevanza patrimoniale diretta o indiretta (pagamento di spese condominiali, imposte ed utenze, nonché di spese straordinarie; comunicazioni di recesso in ordine a contratti di telefonia o di tv a pagamento, stipulati dalla beneficiaria malgrado il provvedimento di nomina di amministratore di sostegno; disinvestimento di titoli);
- 2) attività di assistenza personale (attività di assistenza e monitoraggio, con coinvolgimento nell'assistenza e mantenimento di rapporti con il personale sociale e medico; programmazione di vacanze; prospettazione dell'utilità di impieghi parziali; illustrazione della necessità di interventi di manutenzione sull'immobile);

SI IVA, se trattasi di:

- attività di natura professionale (vendita di immobile, con tutti gli incombenti preparatori e successivi; gestione di contenziosi nell'interesse del pupillo; attività di consulenza giuridica).

... e in caso di liquidazione dell'iva nel dispositivo del decreto?

SOLUZIONI CONCRETAMENTE PROSPETTABILI:

- 1) Impugnazione del decreto nell'interesse del pupillo ex art. 739 c.p.c. per censurare la liquidazione dell'IVA;
- 2) Applicazione dell'IVA con emissione della fattura, registrazione e versamento dell'imposta



istanza di rimborso alla Direzione Provinciale del domicilio fiscale dell'avvocato.

Termine ex art. 21, co. 2 d.lgs. N. 546/1992: due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione.

Vantaggio: si evitano le sanzioni.

**IMPOSTA DI REGISTRO
E
CONTRIBUTO UNIFICATO**

Assenza di obblighi di registrazione

- Trova applicazione l'art. 37 TUR in ordine alla tassazione degli atti della A.G. per il pagamento di prestazioni non soggette ad IVA?
Risposta negativa.
- Art. 46. disp. att. c.c. :
 - 1) Gli atti e i provvedimenti relativi ai procedimenti previsti dal titolo XII del libro primo del codice (relativi all'A.d.s.) non sono soggetti all'obbligo di registrazione.

Esenzione dal contributo unificato

- Art. 46. disp. att. c.c. :

- 1) Gli atti e i provvedimenti relativi al procedimento dell'a.d.s. sono esenti dal contributo unificato ex art. 9, TUSG.

IMPOSTA DI BOLLO

Esenzione dall'imposta di bollo

- Gli atti del procedimento (ad es. gli inventari redatti ex art. 424 c.c.) sono esenti, in quanto ai sensi dell'art. 18 TUSG l'esclusione dal pagamento del contributo unificato non comporta in ogni caso l'assoggettamento ad imposta di bollo:
 - L'articolo 10 del TUSG prevede l'esenzione ai fini del contributo unificato, e, di riflesso, anche ai fini dell'imposta di bollo, per i processi di cui al libro IV [dei procedimenti speciali], titolo II [Dei procedimenti in materia di famiglia e di stato delle persone], capo II [dell'interdizione, dell'inabilitazione e dell'amministrazione di sostegno] del c.p.c.;
 - Cfr. Agenzia delle Entrate, circ. 14.8.2002, n. 70/E; ris. 16.06.2006, 78.

LA LIQUIDAZIONE DELL'INDENNITÀ E PROFILI TRIBUTARI

FINE

Avv. Giuseppe Mercuri

Linkedin: www.linkedin.com/in/giuseppe-mercuri-6b14bo88/

E-mail : g.mercuri@rfplex