

Risposta n. 218/2022

OGGETTO: Trattamento fiscale, ai fini delle imposte sul reddito, dei compensi per attività di lavoro autonomo professionale percepiti dopo la chiusura della partita IVA, in un periodo di imposta in cui il percipiente non è più fiscalmente residente in Italia.

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

QUESITO

L'*Istante*, avvocato iscritto all'AIRE dal mese di ottobre 2021, in seguito al proprio trasferimento all'estero avvenuto a dicembre 2021, ha chiuso la partita IVA. Successivamente, nel mese di gennaio 2022, il Tribunale di Xxxx comunicava il deposito in cancelleria di un "*decreto di liquidazione a difensore*", avvenuto a dicembre 2021 e relativo ad una prestazione professionale conclusa nel 2014.

L'*Istante* fa presente che al momento della prestazione era regolarmente in possesso di una posizione fiscale e, pertanto, nella condizione di emettere regolare fattura e che, secondo quanto previsto dall'articolo 7, comma 5 della legge 31 dicembre 2012, n. 247 (recante la "*Nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense*") «*gli avvocati italiani, che esercitano la professione all'estero e che ivi hanno la loro residenza, mantengono l'iscrizione nell'albo del circondario del tribunale ove avevano l'ultimo domicilio in Italia. Resta fermo per gli avvocati di cui*

al presente comma l'obbligo del contributo annuale per l'iscrizione all'albo».

L'*Istante*, ritenendo di avere tutte le prerogative per l'esercizio della professione forense in Italia, così come regolato dal citato articolo 7, comma 5, della legge 247 del 2012 ed essendo, altresì, soggetto iscritto all'AIRE, "*chiede*:"

- se per le attività professionali già eseguite, ma di cui non è ancora pervenuto il decreto di liquidazione, è possibile emettere fattura in regime di cui alla legge n. 92 del 2012 (legge prestazione occasionale);

- se per le attività future eventualmente eseguite in Italia è possibile emettere documento fiscale ai sensi della (citata) legge n. 92 del 2012".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* non propone possibili soluzioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la legge 28 giugno 2012, n. 92, concernente "*Disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita*" - richiamata dall'*Istante* - ha, tra l'altro, introdotto disposizioni tese a razionalizzare il ricorso alle collaborazioni rese dai soggetti titolari di partita IVA, introducendo la presunzione che tali prestazioni siano da considerarsi rapporti di collaborazione coordinata e continuativa qualora ricorrano determinati presupposti.

Ai fini della presente risposta occorre, invece, fare riferimento alle disposizioni recate dal testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) in ordine alla qualificazione del reddito posseduto e alla corrispondente modalità di tassazione.

In via generale, si fa presente che la cessazione dell'attività professionale, con conseguente cessazione della partita IVA, non può prescindere dalla conclusione di

tutti gli adempimenti conseguenti alle operazioni attive e passive effettuate.

Secondo quanto disposto al terzo e quarto comma dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, infatti, in caso di cessazione dell'attività, il contribuente deve farne dichiarazione all'ufficio entro 30 giorni e tale termine decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione, fermo restando le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione.

Pertanto, il professionista che non svolge più l'attività professionale non può cessare la partita IVA in presenza di corrispettivi per prestazioni rese in tale ambito ancora da fatturare ai propri clienti.

A tal proposito, con circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E, è stato affermato che "*l'attività del professionista non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, e, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale*".

Con la successiva risoluzione 20 agosto 2009, n. 232/E, è stato inoltre specificato che "*La cessazione dell'attività per il professionista non coincide, pertanto, con il momento in cui egli si astiene dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello, successivo, in cui chiude i rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte e dismettendo i beni strumentali. Fino al momento in cui il professionista, che non intenda anticipare la fatturazione rispetto al momento di incasso del corrispettivo, non realizza la riscossione dei crediti, la cui esazione sia ritenuta ragionevolmente possibile (perché, ad esempio, non è decorso il termine di prescrizione di cui all'art. 2956, comma 1, n. 2 del codice civile) l'attività professionale non può ritenersi cessata*".

Il professionista, quindi, deve essere dotato di partita IVA al fine di garantire la definizione dei rapporti ancora pendenti successivamente alla cessazione dell'attività.

In merito al contratto di lavoro autonomo, oggetto del presente interpello, si rammenta che esso è regolato, in generale, dall'articolo 2222 del codice civile, rubricato "*Contratto d'opera*", in base al quale si è in presenza di un contratto d'opera quando si ha un'obbligazione a compiere un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio, senza che vi sia un vincolo di subordinazione, verso un corrispettivo.

Questi elementi devono essere presenti sia in caso di lavoro autonomo professionale che in mancanza di tale ultimo requisito e, quindi, in presenza di lavoro autonomo occasionale. Da un punto di vista fiscale, il lavoro autonomo è qualificato in due modi diversi ovvero avente ad oggetto prestazioni professionali in senso stretto, previste dal comma 1 dell'articolo 53 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), oppure lavoro autonomo di tipo occasionale che, nonostante questa qualificazione, si considera produttivo di redditi diversi ai sensi del citato articolo 67 del medesimo TUIR.

In questo secondo caso, l'articolo 67, comma 1, lettera *l*), del TUIR dispone che sono qualificabili come redditi diversi quelli *«derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere»*. Tale qualificazione opera *«se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente»*.

In tale ambito, la sussistenza di un'attività di lavoro autonomo (o di impresa) avente carattere occasionale è configurabile, pertanto, in ragione della presenza di un elemento positivo, ovvero l'esercizio di un'attività artistica, intellettuale o di servizi svolta senza vincolo di subordinazione (e diversa da quella d'impresa) e di un elemento negativo, ossia l'assenza del requisito della professionalità e abitualità. La mancanza di tale requisito non può che rilevarsi, caso per caso, attraverso il riscontro empirico dello

svolgimento di tali attività a carattere episodico e saltuario e, comunque, non programmate.

In linea generale, i requisiti di professionalità e abitudine sussistono ogni qualvolta un soggetto ponga in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo; mentre non si realizzano solo nei casi in cui vengano posti in essere atti economici in via meramente occasionale. L'accertamento dei suddetti presupposti implica una valutazione di fatto, che non può essere esperita in sede di istanza di interpello (*cf.* risoluzione 41/E del 15 luglio 2020).

Sulla base di quanto sinora esposto, con riferimento al quesito relativo alla modalità di documentazione e dichiarazione di crediti maturati in un'annualità in cui l'*Istante* era ancora fiscalmente residente in Italia e svolgeva in modo abituale attività di lavoro autonomo ma liquidati/incassati dopo il suo espatrio e la chiusura della sua partita IVA si ritiene che la procedura corretta preveda, alternativamente, l'imputazione dei compensi che non abbiano ancora avuto manifestazione finanziaria al momento della chiusura della posizione IVA ai redditi relativi al 2021, ultimo anno di attività professionale, oppure il mantenimento della posizione IVA individuale fino all'ultimazione di tutte le operazioni fiscalmente rilevanti, secondo quanto previsto dalla prassi citata in precedenza, permettendo così l'emissione della fattura e la dichiarazione dei redditi nell'anno di imposta in cui si realizza l'incasso del credito, in applicazione del principio di cassa.

Nel presupposto che l'imputazione all'ultimo anno di attività dei crediti esigibili e non ancora riscossi derivanti dall'esercizio della professione legale in Italia non sia stata effettuata, non essendovene accenno in istanza, si ritiene che l'*Istante*, che ha impropriamente chiuso la propria partita IVA prima che fossero concluse tutte le attività ad essa connesse, dovrà procedere alla richiesta di riattivazione della propria posizione fiscale e, al momento dell'effettivo incasso dei singoli crediti, dovrà rendicontarli tramite l'emissione di una fattura per prestazione di lavoro autonomo e

dichiararli come reddito professionale, utilizzando il modello Redditi Persone fisiche dell'anno di competenza.

Con riferimento, invece, al quesito relativo alla modalità di rendicontazione di eventuali e non precisate prestazioni di lavoro autonomo occasionale che l'*Istante* potrebbe, solo ipoteticamente, svolgere in futuro in Italia, si ritiene che esso sia carente della rappresentazione di una specifica fattispecie relativamente alla quale sorgono dubbi interpretativi sull'applicazione di norme tributarie e, pertanto, debba essere ritenuto inammissibile.

In merito, nella circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, al paragrafo 4.3.1., è infatti specificato che fra le ipotesi di "*inammissibilità delle istanze*" individuate dall'articolo 5 del decreto legislativo n. 156 del 2015, vi è anche la "*mancaza della descrizione puntuale e specifica della fattispecie*", che non rientra fra i requisiti previsti come regolarizzabili in quanto costituiscono il contenuto minimo, sopra elencato, indispensabile dell'istanza stessa. Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto delle loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, fermo restando ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'*Istante*, ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà, possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)