

# Indennità costruite «ex lege» come meri rimborsi spese: il caso degli amministratori di sostegno

di Zeila Gola, Dario Stevanato

L'indennità spettante agli amministratori di sostegno è legislativamente costruita come mero rimborso di spese forfetarie e la risoluzione n. 2/E del 2012, sulla rilevanza di tale indennità sia ai fini delle imposte sui redditi sia dell'IVA, era probabilmente influenzata dallo svolgimento di attività professionale da parte dell'amministratore di sostegno, nonché - sembra - dalla pluralità degli incarichi. Una simile soluzione è criticabile sotto molteplici profili, alcuni già evidenziati nel decreto del Giudice Tutelare di Trieste del 26 gennaio 2012.

## ■ Intassabilità dell'indennità percepita dall'amministratore di sostegno: argomentazioni a confutazione della contraria tesi dell'Agenzia delle entrate

Zeila Gola

In risposta ad un'istanza di interpello presentata da un avvocato che ricopriva anche l'incarico di amministratore di sostegno, avente ad oggetto il regime fiscale dell'indennità *ex art. 379 c.c.* percepita in ragione di tale funzione, l'Agenzia delle entrate ha affermato che «nell'ipotesi in cui il giudice tutelare scelga direttamente un avvocato quale amministratore di sostegno, si ritiene che la relativa indennità, anche se determinata in via equitativa e su base forfetaria, rappresenti comunque (...) un compenso per lo svolgimento di una attività professionale, inquadrabile quale reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del T.U.I.R. e rilevante ai fini IVA ai sensi degli artt. 3 e 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633» (1).

La soluzione adottata dall'Amministrazione finanziaria è ampiamente criticabile, in quanto la natura non remunerativa dell'indennità percepita dall'a.d.s. deriva direttamente dalla legge e prescinde, in ogni caso, dalla professione svolta dal soggetto incaricato.

Sorge il dubbio che la risposta in sede di interpello sia stata condizionata dalle concrete modalità con le quali la questione è stata sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle entrate. L'istante aveva in-

fatti affermato che l'amministrazione di sostegno costituiva «parte rilevante dell'attività svolta dal professionista». Inoltre, il fatto che lo stesso provvedimento di assegnazione del giudice tutelare facesse riferimento al tariffario forense e che l'istante avesse già emesso fattura, per diversi anni, sulle somme liquidate dal giudice tutelare, di certo ha in qualche modo «indirizzato» la risposta dell'Amministrazione.

Ad ogni modo, la risoluzione è stata emessa e tocca ora ai giudici ed agli interpreti ragionare sulla bontà delle soluzioni adottate.

### **Intassabilità dell'indennità percepita dall'a.d.s.**

A parere di chi scrive, la strada percorsa dall'Amministrazione non è affatto corretta.

Il rinvio operato dall'art. 411 c.c. - novellato dalla legge 9 gennaio 2004, n. 6, istitutrice della figura dell'a.d.s. - all'art. 379 c.c. ed il riferimento alla gratuità dell'ufficio depongono infatti nel senso di

Zeila Gola - Avvocato in Venezia

#### **Nota:**

(1) Risoluzione dell'Agenzia delle entrate, 9 gennaio 2012, n. 2/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

considerare non tassabili le somme erogate all'a.d.s., mancando il fondamentale concetto di onerosità, che rileva (quasi sempre) nella definizione della nozione di reddito.

L'«equa indennità» alla quale fa riferimento la norma codicistica è infatti erogata allo scopo di tenere indenne il destinatario dalle «perdite», patrimoniali e non, subite in conseguenza dello svolgimento dell'incarico.

Tali «perdite» possono seguire sia a spese facilmente documentabili («spese vive», quali spese postali, biglietti ferroviari, ...) che a spese di più ardua dimostrazione (ad esempio: spese per l'energia elettrica ed il riscaldamento dei locali nei quali l'a.d.s. svolge il proprio incarico), le quali esigono necessariamente una determinazione forfetaria (2).

Inoltre l'indennità in esame mira a risarcire l'incaricato anche del pregiudizio subito a seguito della sua distrazione dalle occupazioni quotidiane ordinarie (3), e ciò a prescindere dalla circostanza che si tratti di occupazioni remunerate a titolo di lavoro dipendente o ad altro titolo o non remunerate affatto.

Pertanto, si concorda con quella parte della dottrina (4) che ritiene che l'indennità erogata non possa e non debba essere assoggettata a tassazione (diretta o indiretta) né a contribuzione previdenziale, in quanto non avente natura remunerativa e non erogata in sostituzione di altra categoria di redditi, come richiesto dall'art. 6, comma 2, del T.U.I.R. Non si comprende infatti quali sarebbero i perduti «redditi della stessa categoria» che l'indennità in esame verrebbe ad integrare.

Inoltre, si ritiene che l'attività svolta dall'a.d.s. non possa in alcun modo essere configurata - contrariamente a quanto ritenuto dall'Amministrazione finanziaria - «prestazione di servizi» nell'«esercizio di arti e professioni», imponibile ai sensi degli artt. 3 e 5 del D.P.R. n. 633/1972.

### **Indennizzabilità delle attività svolte dall'a.d.s. sia di gestione patrimoniale che di assistenza personale**

La dottrina che si è occupata della questione si è spesso richiamata alla sentenza della Corte costituzionale n. 1073/1988. Tale richiamo potrebbe però risultare fuorviante, se non accompagnato da adeguate precisazioni.

La pronuncia summenzionata, richiamata anche dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 2/E del 2012 (5), distingue l'attività del tutore tra:

a) attività di assistenza personale, la quale non darebbe luogo ad alcuna indennità, in quanto «l'obbligo di cura della persona non comporta oneri e spese quantificabili, sia pure forfettariamente, in denaro, e d'altra parte il contenuto di tale obbligo non implica la prestazione personale di servizi propri di un lavoratore domestico o di un infermiere, ben potendo il tutore, se il patrimonio lo consente, farsi autorizzare dal giudice ad assumere una o più persone di servizio oppure a collocare l'incapace in un istituto idoneo ad assisterlo, o altrimenti a chiedere il soccorso delle istituzioni pubbliche di assistenza»;

b) attività di amministrazione del patrimonio, la quale sola giustificerebbe il riconoscimento della indennità ex art. 379, comma 2, c.c. (6).

A parere di chi scrive, non sono affatto condivisibili le conclusioni alle quali è giunta la Corte costituzionale con riferimento all'attività di assistenza personale.

La pronuncia in esame denota infatti una considerevole «insensibilità» nei confronti delle problematiche legate alla cura della persona e riflette, si ritiene, una visione oggi del tutto superata. Negli ultimi decenni l'attenzione della collettività (e di conseguenza del Legislatore e degli interpreti del diritto) per le questioni relative alla tutela personale (e non solo patrimoniale) del «soggetto debole» è infatti indubbiamente - e fortunatamente - aumentata.

Va pertanto evidenziato che le considerazioni svolte dalla Corte costituzionale con riferimento all'assistenza personale prestata dal tutore non sono estendibili all'amministratore di sostegno.

#### **Note:**

(2) Tribunale di Mantova, decreto del Giudice Tutelare dott. Matteo Grimaldi di data 18 maggio 2010.

(3) Tribunale di Modena, decreto del Giudice Tutelare dott. Guido Stanzani di data 23 novembre 2005.

(4) V. Rossi, *La tutela giuridica del minore*, CEDAM, 2005, pag. 592 ss.; A. Bucciante, «La tutela dei minori», in *Tratt. Rescigno*, 4, Torino, 1997, pag. 675.

(5) Cfr. nota 1.

(6) L'attenzione per l'aspetto patrimoniale dell'incarico è sottolineato anche da Cass., Sez. I civ., 4 luglio 1991, n. 7355, laddove i Giudici di legittimità si riferiscono all'«inequivoco riferimento della norma alle attività inerenti alla cura del patrimonio dell'interdetto».

L'istituto dell'a.d.s. è stato ideato proprio per impedire che persone «prive in tutto o in parte di autonomia nell'espletamento delle funzioni della vita quotidiana» venissero confinate negli istituti di ricovero ovvero abbandonate ai margini della società. La *ratio legis* era (ed è) proprio quella di affidare la cura del soggetto debole ad una persona che appartiene al suo stesso tessuto familiare o sociale, evitandone l'abbandono negli istituti di cura e limitando (anche per esigenze di bilancio pubblico) l'intervento delle istituzioni pubbliche di assistenza alle sole ipotesi di «stretta necessità». Ne deriva che i «suggerimenti» forniti dalla Corte costituzionale in ordine alle modalità con le quali dovrebbe essere fornita assistenza personale ai «soggetti deboli» sono in netto contrasto con la logica stessa dell'istituto dell'a.d.s. e che le considerazioni svolte sul punto dai giudici di legittimità non possono ritenersi applicabili alla nuova figura introdotta dalla legge n. 6/2004.

L'art. 411, comma 1, c.c., rinviando alle norme sulla tutela «in quanto applicabili», richiama la giurisprudenza formatasi in relazione a tale istituto solo nelle ipotesi in cui questa non sia - come sul punto della non indennizzabilità dell'assistenza prestata a titolo personale - incompatibile con la figura dell'a.d.s.

In altri termini la legge n. 6/2004 impone una «lettura orientata» dell'art. 379 co. 2 c.c., che consenta cioè di «svincolare» la corresponsione dell'indennità allo svolgimento delle sole attività di gestione patrimoniale.

La volontà del Legislatore - pur nella indiscussa gratuità dell'ufficio di a.d.s. - è quella di riconoscere, qualora il patrimonio dell'amministrato sia capiente e quindi non vi siano spese aggiuntive per la collettività, la corresponsione di un'equa indennità in virtù del prezioso contributo di assistenza, sul piano personale prima ancora che su quello patrimoniale, apportato dall'a.d.s. e di far sì che quest'ultimo sia tenuto indenne da eventuali spese e disagi conseguenti all'esecuzione dell'incarico. Tale indennità andrebbe quindi liquidata in via equitativa in base alla «difficoltà dell'amministrazione», intesa come «amministrazione di sostegno» e non solo come «amministrazione di patrimoni».

L'amministratore di sostegno è infatti ben più di un mero amministratore di patrimoni.

A titolo di esempio, all'a.d.s. che si reca periodicamente in visita al proprio amministrato, al quale

fornisce magari assistenza ospedaliera, ben può essere corrisposta una indennità, non soggetta a tassazione, per le spese sostenute per i suoi trasferimenti, e ciò a prescindere dal fatto che l'attività svolta non possa essere catalogata tra le attività di «amministrazione del patrimonio» bensì tra quelle di «assistenza personale».

### **Intassabilità dell'indennità quale reddito di lavoro autonomo, anche nel caso in cui l'a.d.s. svolga un'attività in libera professione**

Ribadite le ragioni della intassabilità dei proventi percepiti e della corresponsabilità dell'indennità a prescindere dalla natura personale o patrimoniale dell'attività svolta dall'a.d.s., si deve dar atto di come possano sorgere delle rilevanti difficoltà applicative qualora l'a.d.s. svolga la professione di avvocato o comunque di libero professionista.

In tal caso infatti può accadere che nella medesima persona fisica si riuniscano due diverse funzioni: quella di interesse pubblico, relativa all'ufficio tutelare svolto (*munus publicum* di a.d.s.) e quella spiccatamente di interesse privato connessa all'attività professionale esercitata.

Ai fini fiscali, si pone quindi il problema dell'eventuale attrazione a tassazione, come reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del T.U.I.R., delle somme liquidate dal giudice tutelare.

In passato l'Agenzia delle entrate si è espressa per la non imponibilità dei proventi in esame, affermando che «l'equa indennità percepita dall'istante in qualità di tutore (...) non costituisce reddito imponibile ai fini dell'IRPEF ed ai fini dell'IVA e di conseguenza non sussistono obblighi di rilascio di documenti validi ai fini fiscali» e che, quindi, deve essere negata la deducibilità dal reddito professionale dei costi sopportati per lo svolgimento dell'incarico (7).

Tale interpretazione deve ritenersi massimamente corretta.

#### **Nota:**

(7) Direzione Regionale del Friuli Venezia Giulia, risposta all'interpello prot. 8929 di data 31 marzo 2011; nello stesso senso sembra essersi espressa anche la Direzione Regionale della Lombardia nella risposta all'interpello prot. 17366 di data 29 marzo 2008. Non risulta che tale risposta sia stata pubblicata, anche se viene menzionata da C. Zafarana, «Compensi liquidati dal giudice tutelare all'amministratore di sostegno», in *Corr. Trib.* n. 22/2010, pag. 1806.

Come noto la qualificazione in termini di lavoro autonomo presuppone necessariamente che l'attività venga svolta con «professionalità» e «abitudine».

Ebbene, la dimostrazione della sussistenza dei due presupposti in esame risulta particolarmente ardua con riferimento ad un istituto peculiare come l'amministrazione di sostegno.

Non esiste infatti la professione di «amministratore di sostegno», così come non è mai esistita la professione di «tutore». Un'interpretazione in senso contrario contrasterebbe palesemente con lo spirito della legge n. 6/2004. Si ricorda che le finalità perseguite dal Legislatore con l'istituzione della figura dell'a.d.s. sono quelle «di tutelare, con la minore limitazione possibile della capacità di agire, le persone prive in tutto o in parte di autonomia nell'espletamento delle funzioni della vita quotidiana, mediante interventi di sostegno temporaneo o permanente» (8).

Al contrario si è in presenza di un'attività professionale «quando ci sono dei comportamenti da parte del soggetto la cui manifestazione ed il cui ripetersi vengono inequivocabilmente intesi dai terzi come segno di uno *status* corrispondente all'attività. È di tutta evidenza che un'attività indicata come professionale sarà, poi, per definizione, anche un'attività economica» (9).

Ebbene, non risulta affatto che alla funzione di a.d.s. si accompagni un qualsivoglia *status* socialmente riconosciuto (prova ne è il fatto che nella carta d'identità, alla voce «professione», ben difficilmente gli ufficiali dell'anagrafe riporteranno la dicitura «amministratore di sostegno»). Né può ritenersi che l'attività in esame sia svolta secondo i criteri dell'economicità (tendenti, come noto, al conseguimento di profitti o quantomeno alla copertura dei costi con i ricavi), data la inequivocabile gratuità dell'istituto, mitigata dall'erogazione di una equa indennità che però non viene affatto riconosciuta in ogni caso, essendo riconosciuta su basi discrezionali (l'art. 379 c.c., in relazione all'assegnazione dell'indennità da parte del giudice tutelare, adotta infatti il termine «può» non «deve») e solo in presenza di parametri legislativamente determinati («entità del patrimonio» e «difficoltà dell'amministrazione»). Senza contare poi che la liquidazione a carico del patrimonio dell'amministrato presuppone tra l'altro che quest'ultimo sia

solvibile, in quanto in caso contrario l'a.d.s. non potrà essere risarcito nemmeno delle «spese vive» sostenute per l'espletamento dell'incarico.

Allo stesso tempo, anche il requisito dell'abitudine è difficilmente configurabile in relazione alla figura dell'a.d.s. Invero essa presuppone un comportamento costante, difficilmente immaginabile anche nell'ipotesi in cui una medesima persona «collezioni» più nomine come a.d.s., in quanto le stesse sono effettuate individualmente in relazione a specifiche esigenze dei beneficiari, di carattere temporaneo o permanente, ed il contenuto delle potestà conferite varia di caso in caso e secondo le necessità del momento.

### **Infondatezza dell'argomentazione dedotta dall'Agenzia delle entrate**

Con la risoluzione n. 2/E del 2012 l'Agenzia delle entrate ha rinnegato il proprio precedente orientamento, con motivazioni affatto condivisibili.

Come anticipato, l'Amministrazione finanziaria afferma che, rivestendo l'a.d.s. la qualifica di avvocato, la somma incassata deve necessariamente essere inquadrata nell'ambito dei proventi da lavoro autonomo.

Come a dire che la qualificazione fiscale dei proventi dipenderebbe esclusivamente dalla natura del soggetto percipiente. C'è da chiedersi allora cosa accadrebbe se il giudice tutelare scegliesse quale a.d.s. un lavoratore subordinato: l'indennità liquidata dovrebbe essere considerata reddito di lavoro dipendente? E se l'a.d.s. fosse imprenditore individuale: l'indennità liquidata dovrebbe essere considerata reddito di impresa?

È evidente l'apoditticità e la debolezza dell'argomentazione proposta dall'Agenzia delle entrate: la natura dell'indennità in esame va individuata prescindendo dall'attività lavorativa svolta dall'a.d.s. Ciò in quanto la tassabilità di un provento non è determinabile unicamente in funzione di un criterio soggettivo.

#### **Note:**

(8) Art. 1 della legge n. 6/2004; conforme alla *ratio legis*, di recente, Cass., Sez. I civ., 26 settembre 2011, n. 19596, nella quale è stato posto l'accento sulla rilevanza preminente ed esclusiva degli interessi della persona beneficiata.

(9) M. Leo - F. Monacchi - M. Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2010, pag. 968.

## **Necessaria distinzione tra «indennità» e «stipendio»**

Volendo proporre un'interpretazione prudentiale, parzialmente *pro fisco*, è possibile suggerire una diversa lettura interpretativa.

L'art. 379, comma 2, c.c. ammette che l'incarico di tutela possa essere svolto anche con l'ausilio di coadiutori e/o consulenti, i quali, in virtù della specifica competenza acquisita, possono essere chiamati, a seguito di espressa autorizzazione del giudice tutelare, a svolgere una specifica attività professionale dietro corresponsione di adeguato «stipendio».

I «professionisti» ai quali si riferisce la norma possono appartenere ai più vari rami del sapere, senza distinzione di sorta (avvocati, geometri, commercialisti, psicologi, ...).

Ebbene, se il sig. Mario Rossi è nominato a.d.s. del sig. Marco Bianchi, deve ritenersi che la sua attività costituisca *munus* pubblico e che l'indennità percepita sia completamente sottratta a tassazione. Qualora l'amministrato Marco Bianchi dovesse instaurare un procedimento giudiziario allo scopo di tutelare un suo diritto, l'amministratore Mario Rossi, che esercita la professione di avvocato, ben potrebbe farsi autorizzare dal giudice tutelare ad instaurare il giudizio in parola. In quel caso però, Mario Rossi interverrebbe nella sua veste professionale, in quanto è esclusivamente in virtù dell'abilitazione all'esercizio della professione forense ed alla conseguente iscrizione all'Ordine degli Avvocati (... e non certo in virtù della sua nomina ad a.d.s.!) che l'ordinamento gli consente di perorare la causa innanzi alle Corti competenti.

Di conseguenza, si potrebbe ritenere che le somme liquidate per l'attività giurisdizionale debbano essere assoggettate a tassazione quali redditi di lavoro autonomo e che i costi connessi a tale attività siano direttamente deducibili dal reddito professionale.

In altri termini è necessario «scindere» l'attività svolta dal soggetto nominato a seconda del suo agire a seguito dell'ufficio di a.d.s. o dell'incarico professionale conferito. Il contenuto del decreto di liquidazione dell'indennità dovrebbe essere infatti differenziato a seconda della situazione concretamente presentatasi:

A) se l'a.d.s. non svolge alcuna libera professione: il giudice tutelare dovrebbe liquidare, secondo equità, una somma parametrata all'entità del patrimonio ed alla difficoltà dell'amministrazione.

L'importo non sarebbe assoggettato a tassazione diretta né indiretta e non sorgerebbe alcun obbligo di fatturazione.

B) se l'a.d.s. svolge libera professione:

B-1) se l'a.d.s. non ha svolto prestazioni professionali specifiche: il decreto dovrebbe avere il contenuto di cui al punto A) e le somme erogate dovrebbero essere considerate non tassabili per i motivi suesposti;

B-2) se l'a.d.s. ha svolto anche prestazioni professionali specifiche (non eseguibili da un soggetto privo della medesima qualifica professionale), su autorizzazione espressa del giudice tutelare, il decreto dovrebbe avere un duplice contenuto e prevedere:

a) un'indennità erogata a titolo non remunerativo per la sua funzione di a.d.s., quantificata secondo equità e esonerata da tassazione come nei casi A) e B.1), nonché

b) un'indennità erogata a titolo remunerativo per la sua funzione di «professionista stipendiato», liquidata non secondo equità bensì secondo le tariffe professionali, se applicabili (10), e assoggettata a tassazione secondo le regole della professione svolta, con conseguente obbligo di fatturazione secondo il regime ordinario.

La soluzione interpretativa proposta forse non risolve tutte le problematiche legate ad una questione di certo delicata e caratterizzata da un evidente vuoto normativo, tuttavia ha il pregio di fornire un equo contemperamento di contrapposte esigenze.

In altri termini essa costituisce un accettabile punto di incontro tra le esigenze fiscali e la necessità della collettività di salvaguardare la natura e la funzione di un istituto di grande rilevanza sociale, evitando che la sua applicazione risulti disincentivata da un prelievo su somme non costituenti reddito od operazioni IVA.

## **La tesi illustrata trova l'avallo di un recente decreto di liquidazione del Giudice Tutelare**

Si osserva in chiusura che le riflessioni sin qui de-

### **Nota:**

(10) Alla data di redazione del presente scritto non è ancora stato convertito in legge il «decreto liberalizzazioni» (D.L. 24 gennaio 2012, n. 1), nel quale all'art. 9, comma 1, del capo II il Legislatore ha previsto l'abolizione di tutte le tariffe professionali, sostituite da parametri ministeriali ai quali il giudice deve adeguarsi nella liquidazione dei compensi.

lineate sono state accolte dal decreto del Tribunale di Trieste del 26 gennaio 2012 (11).

In tale provvedimento il Giudice Tutelare ha in primo luogo precisato che «giammai si potrebbe dubitare che le attività di sostegno alla persona non siano indennizzabili» in ragione della «peculiarità dell'istituto dell'amministrazione di sostegno, in cui gli interessi della persona beneficiaria sono al centro dell'attività di sostegno». In altri termini il rinvio alle norme sull'interdizione ed alla giurisprudenza emessa in relazione a tale istituto deve essere effettuato con prudenza, in quanto esse sono compatibili «per difetto» con il novello istituto dell'a.d.s. «nel senso che la cura della persona è al centro dell'istituto dell'amministrazione di sostegno, e non solo al margine; e quella del patrimonio è ad essa ancillare».

In secondo luogo il Giudice Tutelare ha correttamente qualificato come «piuttosto tautologico» il ragionamento contemplato nella risoluzione n. 2/E del 2012, il quale «si libera in modo piuttosto disinvolto dall'analisi delle specificità dell'amministrazione di sostegno. In realtà, se le categorie hanno ancora un senso - e quelle giuridiche, sedimentate e confermate dalla giurisprudenza ai massimi livelli, dovrebbero conservarne uno -, un'indennità rimane tale e non perde la sua natura indifferentemente dal soggetto che la percepisca, sia esso un parente, un conoscente, un avvocato o un imprenditore».

Il Giudice Tutelare ha quindi differenziato gli importi liquidati distinguendo:

a) una indennità non soggetta a tassazione per l'attività di gestione patrimoniale e di assistenza, anche personale, svolta dall'a.d.s.;

b) un compenso assoggettato a tassazione per l'attività «anche solo prevalentemente professionale» svolta dall'a.d.s. che, nel caso specifico, svolgeva la professione forense, in quanto «qualora vengano disimpegnati compiti specificamente tipici del-

la professione di appartenenza dell'amministratore di sostegno, questi rappresenteranno a tutti gli effetti prestazioni professionali, e come tali saranno liquidati, nel rispetto della legge».

Ebbene, la scelta del Giudice Tutelare di differenziare la natura degli importi erogati, distinguendo le somme non tassabili corrisposte a titolo di indennità da quelle erogate a titolo di compenso, di conseguenza tassabili, si considera altamente apprezzabile, di talché è auspicabile che al decreto in esame seguano provvedimenti di analogo contenuto (12).

#### Note:

(11) Per il testo del decreto cfr. pag. 64.

(12) L'unico punto in cui non si condivide il ragionamento del Giudice Tutelare è laddove egli ritiene che abbia natura remunerativa (e che quindi debba essere tassata) la somma liquidata per ogni attività «anche solo prevalentemente professionale» svolta dal professionista che svolge incarico di a.d.s.. Come illustrato in precedenza, si ritiene infatti che possano essere assoggettate a tassazione solo le somme erogate per l'attività «esclusivamente professionale» dell'a.d.s., cioè per le attività costituenti attività tipica della categoria professionale alla quale appartiene l'a.d.s.

Nel caso specifico l'avvocato-a.d.s. aveva svolto un'attività identificata nelle premesse del provvedimento come «vendita di immobile, con tutti gli incombeni preparatori e successivi (stime, regolarizzazioni catastali, e quant'altro)», per la quale il Giudice Tutelare ha erogato un compenso in un certo qual modo parametrato alle tariffe per la mediazione. Tale soluzione non sembra a prima vista condivisibile, in quanto l'attività di mediazione immobiliare è attività vietata dalle norme di deontologia forense. Come noto l'art. 16 del codice deontologico forense, prima della modifica deliberata dal CNF in data 15 luglio 2011 disponeva che «l'avvocato non deve porre in essere attività commerciale o di mediazione»; nel testo attuale della norma deontologica è stato soppresso il riferimento alla mediazione, al solo fine di adeguarsi alla normativa sulla mediazione obbligatoria introdotta con il D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, per la quale è stato appositamente introdotto l'art. 55-bis del codice deontologico. Tuttavia, al di fuori di questa ipotesi, si ritiene ancora sussistente il divieto dell'avvocato di porre in essere attività di mediazione e di conseguenza non può ritenersi che la stessa costituisca «attività tipica» della professione di avvocato. Ciò detto, non è possibile effettuare un giudizio approfondito sul punto, in quanto sarebbe necessario conoscere dettagliatamente il caso concreto che ha dato luogo al decreto in esame.

## ■ «Uffici» gratuiti, equa indennità e concetto di reddito

Dario Stevanato

La questione della tassabilità o meno dell'«equa indennità» attribuita dal giudice tutelare all'amministratore di sostegno, che apparentemente costituisce un problema di nicchia, è in realtà un inte-

ressante banco di prova per tentare alcune riflessioni sul concetto di reddito rilevante per la tassazione. Come osservato nel decreto del GT di Trieste riportato in calce e nello stesso articolo di

commento di Zeila Gola, la tesi sostenuta dall'Agenzia non sembra adeguatamente motivata, o meglio lo è solo in relazione alla formulazione dell'istanza che le era stata presentata, in cui l'amministratore di sostegno, avente la qualifica di avvocato, aveva dichiarato di svolgere il *munus publicum* quale propria attività professionale prevalente. Insomma, l'istante aveva chiesto se le indennità percepite in relazione a ripetuti incarichi di amministratore di sostegno (d'ora in poi a.d.s.) e ad un'attività esercitata abitualmente dovessero essere considerate tassabili ai fini dell'imposta sul reddito e dell'IVA, sentendosi rispondere affermativamente dall'Agenzia. La questione è però stata mal posta, giacché - al di là del caso-limite oggetto dell'istanza - sembrano mancare, nell'indennità percepita dall'amministratore di sostegno, i requisiti minimi per poter affermare la sua tassabilità.

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. Insomma, fuori dai limitati casi, relativi alla determinazione del reddito di impresa, in cui possono rilevare ai fini della tassazione anche atti gratuiti o fenomeni destinatori (si pensi alle «clausole di chiusura» sulla destinazione dei beni d'impresa a finalità extraimprenditoriali), affinché vi sia un reddito tassabile occorre che l'attività venga svolta in vista di un compenso, e che il compenso abbia la funzione di remunerare tale attività. Certo, 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 «net-

to»). Si noti peraltro che la questione dell'«abitudine» e della «professionalità» - che secondo l'istanza presentata all'Agenzia sarebbe stata presente - non è il punto nodale della vicenda: da un lato perché anche le attività svolte abitualmente non assurgono per questa sola ragione al rango di fonti di reddito tassabile, ove manchi in aggiunta il requisito dell'onerosità, cioè l'esercizio dell'attività in vista ed in funzione di una remunerazione, e l'erogazione di questa in ragione di quella. In secondo luogo, perché potrebbe esservi tassabilità anche in assenza di una attività esercitata abitualmente, come dimostra l'imponibilità come «redditi diversi» di quelli derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. Ma, appunto, occorre anche qui che i «redditi» derivino dalla assunzione di obblighi, che cioè vi siano somme o utilità che remunerano una qualche attività del soggetto, in un'ottica sinallagmatica.

Al contrario, tutti questi fondamentali requisiti sembrano proprio mancare nell'equa indennità che il giudice può assegnare all'amministratore di sostegno. In primo luogo, perché si tratta di un ufficio gratuito (art. 379, comma 1, c.c.): ciò consente di escludere che possa esservi una qualche forma di onerosità e men che meno di corrispettività tra l'attività svolta dall'a.d.s. in esecuzione dell'incarico ricevuto e quanto liquidato dal giudice.

L'equa indennità, assegnata in funzione dell'entità del patrimonio e delle difficoltà dell'amministrazione, ha invece una chiara funzione risarcitoria, di forfetario ristoro del tempo profuso e delle spese sostenute dall'a.d.s. nell'attendere all'incarico ricevuto. L'indennità mira dunque a risarcire l'a.d.s. da una diminuzione del suo patrimonio (riсторо delle spese) o da un dispendio di tempo ed energie psico-fisiche (necessariamente sottratte ad altre attività). Mancano però, anche a tal proposito, i requisiti minimi per ipotizzare l'applicabilità della disposizione sui redditi sostitutivi o sul risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, non solo perché non sarebbe facile individuare la categoria reddituale di appartenenza in cui far operare il risarcimento (si pensi al soggetto che non svolga alcuna attività redditualmente rilevante, o che ne svolga più d'una), ma soprattutto perché l'operare dell'art. 6, comma 2, del T.U.I.R., sulla «sostituzione dei redditi», presuppone che i

redditi sostituiti o perduti siano già «giunti a maturazione», cioè che si tratti di situazioni concrete, al punto tale da rilevare giuridicamente costituendo titolo per una pretesa a carattere obbligatorio, e non già di mere aspettative e speranze legate a future attività profittevoli cui il soggetto avrebbe auspicabilmente potuto attendere laddove non fosse stato impegnato nel sostegno dell'amministrato. Insomma, se a rigore sarebbe possibile affermare che un professionista, impiegando il suo tempo nell'ufficio di a.d.s., sottrae tempo ed energie alla sua attività professionale, non ci sarebbero ancora i requisiti minimi per poter qualificare l'equa indennità ricevuta quale «provento sostitutivo» di redditi professionali sostituiti o perduti, giacché questi non potrebbero certo dirsi venuti ad esistenza. Il rapporto tra indennità sostitutive e redditi sostituiti o perduti presuppone insomma che, da un punto di vista logico-temporale, venga prima a nascere nel patrimonio del soggetto un'aspettativa giuridicamente rilevante alla percezione del reddito, e solo successivamente - verificatasi la «perdita» del reddito nella sua conformazione originaria - subentri l'indennità sostitutiva.

Nel caso dell'equa indennità riconosciuta all'a.d.s., invece, questa non tiene in alcun modo luogo di redditi già maturati e di posizioni creditorie del soggetto, ma solo di un suo depauperamento patrimoniale in senso stretto (ristoro forfetario delle spese sostenute) o relativo alla sua sfera psico-fisica (indennizzo per l'impegno profuso e il tempo dedicato a sbrigare gli affari dell'amministrato). Mancando, in definitiva, il requisito di onerosità della prestazione (escluso dalla legge, che prevede la gratuità dell'ufficio), e mancando la possibilità

di qualificare come «compenso» o remunerazione per l'attività svolta l'indennità eventualmente riconosciuta dal giudice, non vedo come possa essere sostenuta la natura di reddito tassabile dell'indennità in questione, nemmeno invocando la norma sulla sostituzione dei redditi, che come visto può operare solo in un momento successivo alla maturazione dei redditi, e dove esista un nesso giuridicamente rilevante tra reddito sostituito o perduto e provento sostitutivo che lo va ad indennizzare.

Ne consegue che le somme riconosciute dall'a.d.s. rileveranno ai fini fiscali soltanto laddove le stesse vadano a remunerare (a «stipendiare», secondo il termine utilizzato dall'art. 379, secondo comma, c.c.) l'esecuzione di determinati incarichi, che potrebbero essere attribuiti allo stesso a.d.s., il quale sarebbe allora tassato non già sull'equa indennità riconosciuta a ristoro forfetario delle spese e delle energie psico-fisiche profuse nell'ufficio, bensì sui compensi riconosciuti a fronte di una vera e propria «attività» redditualmente rilevante, a carattere oneroso, che per caratteristiche tipologiche potrebbe rientrare nell'oggetto dell'attività del professionista. Così, se l'a.d.s. riveste la qualifica di avvocato, lo stesso potrà essere incaricato dal giudice di coltivare una lite giudiziaria afferente la sfera dell'amministrato, e per tale attività gli dovrà essere liquidato un vero e proprio onorario professionale.

Ancor più evidente mi sembra poi l'estraneità dell'equa indennità rispetto al campo applicativo dell'IVA, mancando in radice, a fronte dell'attività svolta dall'a.d.s. e delle ragioni che giustificano l'eventuale concessione dell'indennità da parte del giudice, la possibilità di parlare di una «prestazione di servizi resa verso corrispettivo».

## ■ Il decreto

### **Tribunale di Trieste, Ufficio del Giudice Tutelare dott. Arturo Picciotto - Decreto di liquidazione per l'attività di amministrazione di sostegno ex art. 379 c.c. depositato in data 26 gennaio 2012**

Il Giudice Tutelare,

– vista l'istanza di liquidazione del compenso per l'attività svolta da F. avv. B. in qualità di amministratore di sostegno di X e depositata in cancelleria per l'attività prestata;

– letta la relazione dalla quale emerge che l'amministratore di sostegno, nel periodo in questione, ha svolto:

- 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;

- attività di assistenza personale: programmazione di vacanze; prospettazione dell'utilità di impieghi parziali;



illustrazione della necessità di interventi di manutenzione sull'immobile;

- attività di natura anche solo prevalentemente professionale: vendita di immobile, con tutti gli incumbenti preparatori e successivi (stime, regolarizzazioni catastali, e quant'altro);

- vista la risoluzione n. 2/E del 9 gennaio 2012 della Direzione Centrale Normativa l'Agenzia delle Entrate;

- premesso che:

- ancorché nel corso dei dibattiti parlamentari si fosse discusso dell'opportunità di introdurre una norma che consentisse la remunerazione dell'amministratore di sostegno - come accade in altri Paesi, quali ad esempio l'Austria -, tuttavia il legislatore ha ritenuto di disciplinare il «compenso» dell'amministratore di sostegno unicamente facendo rinvio alla norma dell'art. 379 c.c. Ciò ha fatto attraverso la norma di cui all'art. 411, comma 1, c.c. che determina rinvio formale alle norme in tema di tutela, «in quanto applicabili»;

- quella in esame è norma dettata in tema di interdizione e che sistematicamente, ma anche concettualmente, è compatibile «per difetto» con il nuovo istituto, nel senso che la cura della persona è al centro dell'istituto dell'amministrazione di sostegno, e non solo al margine; e quella del patrimonio è ad essa ancillare. La disposizione si apre con una previsione di carattere generale «L'ufficio tutelare è gratuito», ed al secondo comma recita: «Il giudice tutelare tuttavia, considerando l'entità del patrimonio e le difficoltà dell'amministrazione, può assegnare al tutore un'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 una o più persone stipendiate»;

- la disposizione, come noto, fu oggetto del sindacato della Corte costituzionale (13) che era stata chiamata dal Tribunale di Lecce, a giudicare della questione di legittimità costituzionale dell'art. 379, secondo comma, c.c., «nella parte in cui non prevede a favore del tutore, che presta al suo pupillo assistenza personale particolarmente gravosa, l'indennità che la detta norma prevede invece a favore del tutore in considerazione delle difficoltà dell'amministrazione del patrimonio». Ritenne la Corte in quel contesto che 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 avesse natura retributiva, essendo diretta 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. La Corte illustrò anche come i «coadiuvanti» previsti nell'ultima parte della norma in esame non potessero essere qualificati «sostituti» nel senso dell'art. 1717, secondo comma, c.c., essendo invece semplici ausiliari dell'obbligato nel senso dell'art.

1228. Affermata la differenza tra un'assistenza personale (pur intensa ed eccedente i doveri di ufficio) e l'attività di amministrazione cui il tutore è personalmente obbligato, ne concluse «che pertanto la gravosità dell'attività di cura dell'incapace, derivante dall'aver il tutore prestato un'assistenza personale eccedente i doveri di ufficio non può essere paragonata alla gravosità, derivante dall'entità del patrimonio, dell'attività di amministrazione cui il tutore è personalmente obbligato, al fine di qualificare anche la prima, alla stregua dell'art. 3 Cost., come titolo per pretendere una indennità, la quale in realtà non avrebbe carattere di indennizzo, bensì di compenso per l'opera prestata, in contrasto col principio dell'art. 379, primo comma»;

- la Corte stessa aveva comunque rammentato, nella citata sentenza, che uno dei principi di politica legislativa sui quali tutta la disciplina della materia si fonda è quello della gratuità dell'ufficio tutelare.

Questa decisione, soprattutto perché calata in un contesto storico e giuridico che vedeva al centro della tutela il patrimonio del soggetto tutelato, e posizionava sullo sfondo la benevola cura per la persona, magari «eccedente i doveri di ufficio», ma che giammai potrebbe essere «paragonata alla gravosità, derivante dall'entità del patrimonio», sembra esaltare la peculiarità dell'istituto dell'amministrazione di sostegno, in cui gli interessi della persona beneficiaria sono al centro dell'attività di sostegno, e gli aspetti soggettivi sono affatto preminenti rispetto a quelli patrimoniali, che potrebbero anche mancare del tutto. In questo caso, per esempio, giammai si potrebbe dubitare che le attività di sostegno alla persona non siano indennizzabili;

- anche la Suprema Corte di cassazione (sent. n. 7355 del 1991) ha avuto modo di intervenire sull'istituto della indennità, prevista dal secondo comma dell'art. 379 c.c. in deroga alla regola della gratuità dell'ufficio tutelare ed in correlazione dell'entità del patrimonio e delle difficoltà dell'amministrazione. Si legge in motivazione (con riferimento ad un ricorso da parte di un avvocato che, tra l'altro, si era visto riconoscere un compenso - a suo dire - inadeguato) che «indennità non vuol dire corrispettivo, né equivalente monetario delle energie profuse, ma semplice ristoro al riguardo (ancorché apprezzabile e non meramente simbolico), e che, inoltre, per l'indennità in esame, la citata disposizione contempla come unico parametro liquidatorio l'equità, così lasciando ampia discrezionalità». La Corte mostra, quindi, di non avere dubbio alcuno nel qualificare - sempre ed in ogni caso - come indennità l'importo riconosciuto al tutore, indipendentemente dalle variabili costituite dall'entità del patrimonio e dalle difficoltà dell'amministrazione, le quali costituiranno al più criteri ai quali il giudice stesso deve richiamarsi nell'esercizio del suo potere discrezionale, ispirato all'equità. Giammai - a

**Nota:**

(13) Cfr. Corte cost. sent. 1073/1988, cit.

giudizio della Corte - potrebbe discutersi di «inidoneità retributiva della somma in concreto attribuita» dal giudice tutelare; nel mentre rimarrebbe questione di merito la rispondenza ad equità della somma richiesta;

– sulla questione della natura dell'indennità corrisposta all'amministratore di sostegno, già nota alla dottrina che ne ha trattato in modo approfondito, è intervenuta affatto recentemente l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 2/E del 9 gennaio 2012 della Direzione Centrale Normativa, dopo che erano stati resi pareri discordanti - in sede locale - su quesiti di singoli amministratori di sostegno, avvocati per professione. Il nucleo motivazionale della risoluzione appare piuttosto tautologico, nel senso di ritenere «che la relativa indennità, anche se determinata in via equitativa e su base forfetaria, rappresenti comunque, sotto il profilo dell'applicazione della normativa tributaria di competenza della scrivente, un compenso per lo svolgimento di una attività professionale, inquadrabile quale reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del testo unico della imposte sui redditi e rilevante ai fini IVA ai sensi degli articoli 3 e 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633». A parere della Direzione Centrale Normativa questa conclusione non sarebbe «inficiata dalla ordinanza della Corte costituzionale n. 1073 del 1988», atteso che l'intervento della Corte costituzionale sarebbe «stato sollecitato nel corso di un giudizio di tutela di un interdetto affidata ad un parente, nella parte in cui non prevede a favore del tutore, che presta assistenza personale particolarmente gravosa, 6 l'indennità che detta norma prevede invece a favore del tutore in considerazione delle difficoltà dell'amministrazione del patrimonio», e che «l'ordinanza della Corte costituzionale è del 1988, mentre le norme in materia di amministrazione di sostegno sono state introdotte con la legge n. 6/2004, e che l'art. 411 c.c. rinvia all'art. 379 c.c., in quanto compatibile, facendo con ciò presumere che l'applicazione di quest'ultimo comporta comunque una verifica di detto requisito da parte dell'interprete in relazione alla situazione concreta»;

– questo ragionamento, a giudizio dello scrivente, sembra per un verso tradire la corretta lettura della decisione della Corte costituzionale, ampiamente riportata in premessa, e la sua attualizzazione; e per altro non tiene in alcuna considerazione l'interpretazione che della normativa ha fornito il giudice di legittimità, del pari sopra richiamata; infine si libera in modo piuttosto disinvolto dall'analisi delle specificità dell'amministrazione di sostegno. In realtà, se le categorie hanno ancora un senso - e quelle giuridiche, sedimentate e confermate dalla giurisprudenza ai massimi livelli, dovrebbero conservarne uno -, un'indennità rimane tale e non perde la sua natura indifferentemente dal soggetto che la percepisca, sia esso un parente, un conoscente, un avvocato o un imprenditore. E se il giudice che la liquida mostra di avere avuto riguardo, nella sua determinazione, ai criteri legali che governano l'uso di quella insostituibile clausola ge-

nerale che è l'equità, non si vede quale spazio qualificatorio possa residuare - *ex post* e *ab extra* - a chi nulla conosca della procedura nell'ambito della quale è stata disimpegnata l'attività dell'amministratore di sostegno. Il provvedimento di liquidazione, infatti, spesso richiama in modo generico ed a volte implicito le attività e gli adempimenti disimpegnati dall'amministratore di sostegno nel periodo temporale oggetto di rendiconto, facendosi piuttosto rinvio alla relazione presentata dall'amministratore di sostegno, o agli stessi atti della procedura, in un contesto temporale anche piuttosto ampio. Ovviamente, qualora vengano disimpegnati compiti specificamente tipici della professione di appartenenza dell'amministratore di sostegno, questi rappresenteranno a tutti gli effetti prestazioni professionali, e come tali saranno liquidati, nel rispetto della legge.

Fatte queste premesse, ed ovviamente in mancanza di espresse previsioni da parte del legislatore tributario, vista l'attività concretamente disimpegnata, e sopra sinteticamente indicata, liquida per l'attività di rilevanza patrimoniale diretta o indiretta, e per quella di assistenza personale, l'indennizzo di € 2.500,00, senza IVA.

Quanto all'attività di natura anche solo prevalentemente professionale sopra indicata, visto l'art. 10, comma 12, della legge 12 novembre 2011, n. 183 comportante l'abrogazione delle tabelle forensi, e ritenuto che ai fini della liquidazione in via equitativa del compenso dovuto ad un professionista *ex artt.* 1709 e 2225, il giudice deve oggi far riferimento ai criteri della natura, quantità, qualità dell'attività svolta, nonché al risultato utile conseguito dal committente; stimato che l'attività prestata aveva ad oggetto un compendio immobiliare del valore di € 48.000,00 e che una liquidazione pari a poco più del 2% del valore corrisponda ad un importo di gran lunga contenuto in ragione di quanto concretamente effettuato, rispetto a quanto sarebbe stato corrisposto per una semplice mediazione; ciò premesso, a tale titolo l'importo di € 900,00, oltre IVA e CPA.

Autorizza a prelevare direttamente il suddetto importo liquidato dal c.c. bancario/ libretto postale già in uso per la gestione dell'Amministrazione.