

Tocca all'artista provare che i movimenti sui propri conti bancari non siano riferibili a operazioni imponibili.

Accertamento - IVA-IRPEF - Inversione dell'onere della prova - Attività di Artista di strada - Art. 61 del D.Lgs 276/2003 - Erronea qualificazione dell'attività svolta

**Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna - Sezione/Collegio 14
Sentenza n. 1720 del 29 maggio 2017**

FATTO E DIRITTO

Il Sig. S. D. residente in Rimini alla Via T. 106/C, impugna gli avvisi di accertamento n. (-----) , n. (-----) per Irpef ed Iva , Inps per gli anni 2005 e 2006 contenenti l'accertamento di maggiori redditi non dichiarati per € 143.449,00, sulla base dei sostituti di imposta erogati.

Il ricorrente svolge l'attività di artista, in particolare di pittore di affreschi e di murales. Deduce l'illegittimità ed infondatezza dell'operato dell'Ufficio lamentando la carenza di motivazione degli atti impugnati, la mancata allegazione dell'autorizzazione della Direzione generale; evidenza di svolgere attività occasionale e che i versamenti sul c/c bancario sono imputabili alla madre, cointestataria del conto bancario; da ultimo soggiunge di vivere in un piccolo appartamento gravato di mutuo ipotecario. Conclude chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato con il favore delle spese.

L'Ufficio di Rimini contesta le doglianze di parte ricorrente, deduce la piena legittimità degli atti impugnati, evidenza che la ripresa è scaturita dal divario tra il reddito dichiarato dallo stesso e la propria capacità reddituale, peraltro elementi supportati dai riscontri bancari che evidenziano operazioni ingiustificate, alle quali il contribuente, benché inviato, non ha dato giustificazione alcuna. L'ente accertatore deduce che parte ricorrente svolge una attività professionale di lavoratore autonomo non occasionale ed accerta il reddito ripreso a tassazione in base ai sostituti di imposta erogati dalle amministrazioni pubbliche (es. Com. di Rimini) per le quali il S. ha svolto lavori commissionati quali ad esempio il Manifesto estivo del Comune di Rimini, svariati affreschi e murales nelle chiese. Data l'entità dei lavori svolti, afferma che non sussistono i requisiti di attività occasionale, incarichi sottoposti a ritenuta d'acconto come riscontrato dalla stessa Corte dei Conti con nota del 28.08.2009. Per detti motivi l'Agenzia assegna d'ufficio la partita Iva al contribuente, attesa la continuità dell'attività principale e ripetuta nel tempo svolta dal contribuente. Conclude chiedendo il rigetto del ricorso con condanna alle spese di giudizio.

La CTP di Rimini, ritenendo che l'Ufficio non ha dato prova dell'attività svolta dal contribuente definita dall'accertatore come abituale, continuativa e non occasionale: afferma che il relativo onere spetta all'Ufficio, e- in mancanza-, accoglie il ricorso e condanna alle spese.

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Rimini, n° 93/01/13 del 20.12.2011 depositata il 07.05.2013, l'Ufficio avanza formale appello e ne chiede l'integrale riforma per i seguenti motivi:

- 1) Erronea qualificazione dell'attività svolta dal ricorrente per gli anni 2005 e 2006 ravvisando elementi determinanti per la sussistenza della abitualità e professionalità e non occasionalità.
- 2) Esercizio di attività professionale con incarichi pubblici di Enti sottoposti a ritenuta d'acconto;
- 3) Svolgimento di una unica attività principale e continuativa, ripetuta nel tempo, i cui compensi rappresentano l'unica fonte di sostentamento;
- 4) Mancata valutazione degli elementi utilizzati dall'Ufficio in particolare della sussistenza della preventiva autorizzazione alle indagini bancarie; sulla correttezza della ricostruzione in base alle indagini bancarie con riferimento ai prelevamenti e versamenti; sulla prova contraria che doveva essere fornita dal contribuente in ordine ai versamenti asseritamente imputabili alla madre e non provati dal ricorrente;

5) Applicabilità anche dell'Iva nella misura del 20 % trattandosi non di cessione di opere d'arte bensì prestazioni artistiche (murali, affreschi di interni di chiese e manifesto estivo del Comune di Rimini);

6) Insiste anche per il profilo sanzionatorio atteso il comportamento del contribuente.

7) Lamenta l'illegittimità della sentenza impugnata e ne chiede la totale riforma con vittoria delle spese.

Il contribuente appellato si costituisce ribadendo la bontà delle proprie difese, evidenziando la correttezza del decisum appellato e chiede il rigetto dell'appello con il favore delle spese.

All'udienza fissata per la discussione del merito, esaminata la documentazione in atti, la Commissione ritiene che l'appello sia meritevole di accoglimento per i seguenti

MOTIVI

In primis va affrontata la problematica sollevata circa il corretto inquadramento dell'attività svolta dal contribuente se di natura occasionale (come invocata dallo stesso), ovvero attività professionale di lavoro autonomo abituale ancorché non continuativa come sostenuto dall'Ufficio.

L'art. 53 comma 1 del DPR 917/86 indica come redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni ossia prodotti dall'esercizio abituale, ancorché non esclusivo di attività di lavoro autonomo.

L'art. 1 DPR 633/72 inoltre stabilisce che l'Iva si applica alle operazioni effettuate nell'esercizio delle arti e professioni.

L'art. 5 sancisce che per esercizio di arti e professioni si intende quell'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo" ...

Quando può stabilirsi se questa attività è occasionale, ossia un hobby?

Per le leggi italiane cosa si intende per lavoro occasionale? L'art. 61 del D.Lgs 276/2003 e la legge 14 febbraio 2003, n. 30 all'art. 4 sulle prestazioni occasionali di lavoro autonomo hanno, per la prima volta, dato una definizione legale delle prestazioni occasionali di lavoro autonomo.

Si debbono intendere quali prestazioni occasionali i rapporti di durata complessiva non superiore, nell'anno solare, a trenta giorni con lo stesso committente. Il compenso complessivo annuo che il prestatore percepisce dallo stesso committente non deve superare i 5.000 Euro.

L'art. 4 della citata legge 30/2003 dispone che, rispetto ai contratti di collaborazione coordinata e continuativa si differenziano rispetto ai rapporti di lavoro meramente occasionali, intendendosi per tali i rapporti di durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivo per lo svolgimento della prestazione sia superiore a 5.000 euro. L'art. 61 del D.Lgs 276/2003 nel trattare del lavoro a progetto ed occasionale, dispone che sono escluse dalla categoria dei rapporti di collaborazione coordinate e continuative a progetto, le prestazioni occasionali, intendendosi per tali i rapporti di durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell'anno solare con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare sia superiore a 5 mila euro, nel qual caso trovano applicazione le disposizioni previste per il lavoro a progetto. La prestazione occasionale è un tipo di collaborazione non subordinata per lavori meramente saltuari, i quali possono essere applicati a qualsiasi tipologia di attività lavorativa. Proprio per la sua limitata portata, la prestazione occasionale si distingue da quella di tipo accessorio, resa da particolari categorie di soggetti, e dall'attività di lavoro autonomo vero e proprio, mancando un coordinamento ed una continuità nelle prestazioni.

Per questo motivo, la collaborazione occasionale non è soggetta all'obbligo contributivo presso la gestione separata INPS. Nell'ipotesi in cui la collaborazione occasionale perda dunque i suoi requisiti (svolgimento dell'attività per periodi non superiori a 30 giorni per anno solare e compenso non superiore a euro 5.000 per anno solare per ciascun committente), troveranno applicazione o il lavoro a progetto (se c'è l'elemento della coordinazione) oppure il lavoro autonomo (per più prestazioni abituali). In questi casi ci sarà l'obbligo di iscrizione alla gestione separata INPS e il pagamento dei relativi contributi. L'art. 61 del D.Lgs. 276/2003 esclude da questo tipo di rapporto di lavoro occasionale i seguenti soggetti: a) i professionisti intellettuali, con iscrizione ad apposito

albo; a coloro che hanno rapporti di collaborazione coordinata e continuativa con associazioni o società sportive associate a federazioni nazionali o ad enti di promozione sportiva riconosciute dal CONI; i dipendenti di pubbliche amministrazioni; i componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società; i partecipanti a collegi e commissioni.

Nel caso in cui venga superato il parametro temporale del limite dei trenta giorni o quello economico del limite retributivo annuo di 5.000 euro, troveranno applicazione, rispettivamente, le disposizioni previste dall'art. 61 del D.Lgs 276/2003 e dalla Circ. 9/2004. Pertanto, se, nel rapporto tra committente e collaboratore, è ravvisabile un certo grado di continuità si applicano le disposizioni previste per il lavoro a progetto dall'art 61 comma 1 D.L.gs. 276/2003.

Nell'ipotesi in cui, invece, il collaboratore percepisce un compenso superiore a 5.000 euro da uno stesso committente nel medesimo anno solare, ma per una o più prestazioni del tutto singolari ed episodiche, non riconducibili quindi ad uno o più progetti specifici o programmi di lavoro, si applicherà la disciplina del contratto d'opera di cui all'art. 2222 del codice civile. In entrambi i casi, nell'ipotesi di superamento del limite annuo retributivo di 5.000 euro e a prescindere dal numero dei committenti delle prestazioni occasionali, il collaboratore ha l'obbligo di iscrizione alla gestione separata Inps di cui alla L. 335/95 e al pagamento dei relativi contributi (Circ.9/2004). I collaboratori occasionali sono iscritti alla gestione separata INPS solo qualora il loro reddito annuo derivante da attività di collaborazione sia superiore a 5.000 euro.

In questo caso ad essi si applicano le stesse disposizioni previste per i collaboratori coordinati e continuativi. Con messaggio n. 36780 dell'8/11/2005, l'INPS ha precisato che il lavoratore iscritto alla gestione separata INPS non deve iscriversi nuovamente nel momento in cui cambia committente. Al contrario, qualora intraprenda un'attività di lavoro autonomo in qualità di professionista non iscritto ad albi o casse professionali, è tenuto ad una nuova iscrizione versando in proprio la relativa contribuzione. Il lavoratore occasionale presta la propria attività dietro pagamento di un corrispettivo assoggettato a ritenuta d'acconto del 20%.

Naturalmente il pagamento del corrispettivo non esaurisce tutti gli obblighi fiscali del lavoratore che dovrà pagare, sui propri guadagni complessivi, l'integrazione della aliquota Irpef legata al raggiungimento di specifici scaglioni di reddito.

In tale prospettiva va esaminato il particolare caso oggetto del presente gravame.

In particolare il fenomeno degli artisti di strada, o per meglio dire i "buskers", negli ultimi venti anni hanno incrementato la loro offerta su tutto il territorio nazionale in maniera esponenziale. Ciò è testimoniato da migliaia di manifestazioni che, con il loro indiscusso valore artistico, richiamano un pubblico vastissimo proponendo, altresì, un nuovo modo di vivere e gestire gli spazi urbani. In seguito all'abrogazione dell'articolo 121 del TULPS, che disciplinava l'esercizio di tali attività attraverso l'iscrizione degli artisti di strada in appositi albi presso il loro comune di residenza, ogni amministrazione comunale regola autonomamente tale settore.

Il "busker" è un artista che si esibisce in luoghi pubblici gratuitamente e richiedendo un'offerta, alla fine della propria esibizione. Semplificando si individuano spettacoli di giocoleria, musicali, clown, mimo (con le statue viventi), arte circense, cantastorie, mangia-fuochi, trampolieri. Tra le attrazioni ed i trattenimenti dello Spettacolo Viaggiante, oltre a teatri dei burattini, teatri viaggianti, giostre e circhi, è possibile ascrivere anche lo spettacolo di strada. Ciò consente di inquadrare tale tipologia di attività artistica in forma di esercizio commerciale.

La complessa coordinazione fra norme di diversa natura e la disparità di trattamento fra le citate tipologie di artisti (ad esempio il mondo dello spettacolo segue proprie regole previdenziali), rende il settore "complesso" e poco uniforme. Di conseguenza gli adempimenti legali, fiscali e previdenziali, scaturenti dal tipo di attività in oggetto, sono di difficile interpretazione e, spesso, foriere di dubbi.

Il reddito e la caratteristica dell'imprenditorialità dell'attività artistica sono le discriminanti in tema di autorizzazioni e licenze. E' utile precisare che, in assenza di regole univoche, la differenza di disciplina che consegue all'esercizio di un'attività occasionale o abituale non è immediatamente agevole.

Un primo distinguo attiene alla reale natura dell'attività remunerata. Nella maggior parte dei casi essa ha come oggetto una produzione di carattere artistico, ill' altri casi esso è frutto di un'attività artigiana, sebbene ingegnosa, afferente la produzione di manufatti, non è considerata da una parte delle giurisprudenza "produzione di opere di ingegno".

La seconda valutazione attiene alla determinazione ed alla tipologia della frequenza con la quale l'artista eserciti la propria attività, se in modo sporadico ed occasionale oppure abitualmente seppur non in forma esclusiva (in costanza di altre attività):

L'artista "occasionale" è tenuto a rilasciare una ricevuta (in bollo qualora l'importo riportato superi i € 77,46) di quanto percepito e, successivamente, ad includere quanto percepito nella propria dichiarazione dei redditi. In caso di produzione di un reddito imponibile superiore a€ 5.000 in un anno solare a titolo compensi per l'attività svolta in modo occasionale, avrà anche l'obbligo del versamento dei contributi previdenziali in regime della gestione separata INPS dei lavoratori autonomi occasionali (art. 44, c. 2 del D.L. 269/03, convertito in L. 326/03) per i redditi imponibili che superino il suddetto importo.

Qualora l'attività lucrativa si trasformi in abituale, l'artista dovrà dare comunicazione dell'inizio della propria attività, attraverso una serie di adempimenti squisitamente fiscali quali:

- richiesta di rilascio di partita IVA,
- scelta del proprio regime fiscale,
- inquadramento contributivo e, successivamente,
- soggetto all'obbligo di emissione di fattura o ricevuta a seconda dell'operazione effettuata e dell'oggetto della stessa.

Tale attività, proposta attraverso l'impiego di minimi strumenti ad uso esclusivo degli artisti (DM 28.02.05), per essere esercitata necessita di una licenza comunale rilasciata ai sensi dell' articolo 69 del T.U.L.P.S (Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza) dal comune dove ha sede l'impresa. La licenza qualifica gli artisti come "piccole imprese viaggianti".

L'adempimento è espletato presso i vigili urbani del proprio comune di residenza. E' utile ricordare, a questo proposito, che il DL 31 Maggio 1998 ha assolto i richiedenti dall'obbligo di acquisire il preventivo "nulla osta" da parte del Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo.

Ai fini della determinazione del- reddito complessivo, se la stessa dovesse essere svolta in costanza con altre attività (ad esempio lavoratore dipendente), l'artista, producendo un reddito da lavoro autonomo, art. 53 del TUIR, sommerà i due redditi e sottrarrà i costi sostenuti per determinare, semplificando, la propria base imponibile.

Ai fini previdenziali, il titolare della licenza versa i contributi presso l'INPS. Gli eventuali assunti, invece, in qualità di lavoratori dello spettacolo, sono soggetti ENP ALS. Il versamento previdenziale INPS è identico a quello di Artigiani e Commercianti, non è legato alle giornate lavorative ma si effettua a forfait con un versamento in diverse rate.

Il versamento previdenziale è interamente detraibile ai fini del calcolo del reddito d'impresa per l'annualità successiva.

Qualora l'attività lucrativa dell'artista nasca o si trasformi in abituale, ed indipendentemente dal fatto che questa sia esercitata in modo esclusivo o assieme ad altre attività (ad esempio lavoratore dipendente), l'artista produrrà un reddito da lavoro autonomo che, ai sensi dell'art. 53 del TUIR, contribuirà a formare la propria base imponibile.

In questo caso l'artista dovrà dare comunicazione dell'inizio della propria attività abituale, con contestuale richiesta di rilascio di partita IV A, scelta del proprio regime fiscale, inquadramento contributivo e, successivamente, sarà tenuto all'emissione di fattura o ricevuta a seconda dell'operazione effettuata e dell'oggetto della stessa.

Nel caso di specie, va osservato che il S. è un pittore, realizza le proprie opere murali prevalentemente su edifici urbani, nonché affreschi in chiese; nel periodo in esame ha realizzato murali ed affreschi nonché ha redatto un manifesto estivo a richiesta del Comune di Rimini. Ha partecipato e prende parte a numerose mostre e, per la sua elevata e riconosciuta professionalità, è stato chiamato a partecipare alla Biennale di Venezia.

Tenuto conto della particolarità delle proprie opere, la realizzazione delle stesse non comporta la necessità di una sede in quanto non realizza manufatti (quadri, olio o tele da vendere) ma esegue opere uniche perché realizzate direttamente su facciate di edifici urbani e/o contesti pubblici.

Nel periodo in esame, è stato chiamato a svolgere la propria attività artistica a favore del Comune di Rimini. A fronte della realizzazione di murales, affreschi in chiese e manifesto estivo, richiesti e realizzati dall'artista questi ha ricevuto remunerazione dichiarata come redditi diversi in quanto occasionali per l'anno 2005 per euro 32.320,00 e per il 2006 per euro 50.355,00.

A fronte degli incarichi ricevuti dall'ente locale e, considerati gli importi di considerevole consistenza, tale da costituire fonte di sostentamento (essendo l'unica attività svolta da questi), il contribuente non ha ritenuto di aprire una partita Iva, continuando a sostenere l'occasionalità dell'attività svolta dallo stesso.

Ritiene il Collegio, contrariamente a quanto statuito in prima fase, di non poter condividere detta impostazione.

L'attività svolta dal S. non può certo configurarsi come occasionale essendo al contrario vera e propria attività professionale, svolta in completa autonomia, unica attività svolta dal predetto dal quale trae l'unica fonte di adeguato sostentamento, attesa la consistenza dei soli emolumenti riconosciuti dal Comune di Rimini che da soli superano ampiamenti il limite previsto dalla richiamata legge (€ 5.000,00 annuali).

Infatti la consistenza degli importi erogati da detti Enti a favore dell'artista S., segnalati dalla stessa Corte dei Conti con nota del 28.08.2009, sottoposti a ritenuta d'acconto, dalla quale è scaturito l'accertamento, portano a ritenere che lo stesso svolga attività di lavoro autonomo, professionale e non occasionale.

Appare del tutto erroneo il decisum del Giudice di prime cure laddove ritiene che l'onere della prova sia a carico dell'Ufficio. Ritiene di contro il Collegio che è il S., in tema di accertamenti bancari regolarmente autorizzati, a dover giustificare peraltro in maniera dettagliata, la provenienza dei versamenti effettuati sul c/c cointestato con la madre.

Spetta al contribuente dimostrare l'estraneità di detti versamenti in maniera analitica e puntuale, non essendo sufficiente dedurre -in maniera generica- che questi siano stati effettuati dalla madre; d'altro canto proprio la corposità di detti versamenti poteva ben consentire al S. di dimostrare, in maniera puntuale e tracciabile, la provenienza delle movimentazioni a suo dire effettuate dalla madre. (es. pensione, stipendio, canoni locazione e quant'altro) tali da giustificare dette entrate.

Tutto ciò non è stato svolto dal contribuente a cui incombe l'onere, ai sensi dell'art. 32 comma 1 e 2 del DPR 600/1973, di provare la provenienza dei prelevamenti o gli importi riscossi in ambito di tali rapporti od operazioni e non risultanti dalle scritture contabili". In tali sensi cfr. Cassazione con l'ordinanza n. 2781/2015.

In un caso simile la Cassazione ha infatti accolto il ricorso dell'Erario, ritenendo che "in caso di accertamento bancario è onere del contribuente dimostrare che i proventi desumibili dai movimenti bancari non sono riferibili ad operazioni imponibili fornendo in tal senso una prova analitica su ogni versamento effettuato. L'art. 32, n. 2, D.P.R. n. 600/1973, recante norme in materia di poteri degli uffici in tema di accertamento, prevede, nella sua attuale formulazione, che sono altresì posti come ricavi 9 compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni". In tali sensi la Corte di Cassazione ha chiarito che "l'accertamento IRPEF basato su conti bancari "inverte" l'onere della prova a carico del contribuente sulla non riferibilità dei movimenti "ad operazioni imponibili".

Per detti motivi l'appello va accolto con condanna al pagamento delle spese processuali che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione tributaria Regionale di Bologna, accoglie l'appello.

Condanna al pagamento delle spese di giudizio che liquida in € 1.500,00 oltre accessori di legge.

Bologna, 11 aprile 2017.

Depositata in segreteria il 29 maggio 2017