

Roma, **24 MAG. 2006**

All' ENPAV  
Via Castelfidardo n.41  
(Rif. n.000719/D.S. del  
21/02/2006)

00185- Roma

Prot. 2006/65356

**OGGETTO: *Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Veterinari-  
Deducibilità del contributo integrativo.***

Con la nota in riferimento, codesto Ente ha chiesto alla scrivente un parere in merito alla deducibilità del contributo integrativo che i veterinari versano all' ENPAV.

La normativa ENPAV prevede, infatti, che sul corrispettivo dovuto per le prestazioni svolte dagli iscritti agli Albi professionali, deve essere applicata una maggiorazione percentuale del 2% che grava sul richiedente la prestazione.

Inoltre, i veterinari iscritti agli Albi professionali che non sono titolari di partita IVA e non hanno un proprio volume d'affari, sono comunque tenuti al pagamento di un contributo integrativo nella misura minima. Questo è il caso ad esempio:

- 1) dei neolaureati che, superato l'esame di abilitazione all'esercizio della professione, si iscrivono all'Albo professionale e vengono contestualmente iscritti anche all'Enpav, con i conseguenti obblighi contributivi che ne derivano;
- 2) dei veterinari che esercitano in via esclusiva attività di lavoro dipendente.

In entrambi i casi non opererebbe il meccanismo di ripetitività del contributo integrativo in capo al richiedente la prestazione.

Ad avviso dell'ENPAV la deducibilità del contributo integrativo dal reddito complessivo dovrebbe essere riconosciuta in tutte le circostanze in cui, per qualsiasi ragione, detto contributo resti a carico del professionista non essendo ripetibile, in tutto o in parte, in capo al committente.

Tanto esposto la scrivente formula le seguenti osservazioni.

La legge 12 aprile 1991, n.136 di riforma dell'Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza per i Veterinari (ed il relativo regolamento di attuazione) prevede all'articolo 12 (art.7 del regolamento) la disciplina del contributo integrativo. In particolare il comma 1 dell'articolo 12 dispone che *"...su tutti i corrispettivi percepiti dai Veterinari iscritti agli Albi professionali per l'attività professionale e di certificazione prestata a favore di associazioni, enti o soggetti pubblici, da Veterinari convenzionati con le associazioni o gli enti o i soggetti medesimi, o da essi dipendenti, è dovuta una maggiorazione a carico degli operatori interessati o dei richiedenti"*. Il successivo comma 3 dispone che *"Gli iscritti all'Ente sono tenuti a versare annualmente, per il titolo di cui al comma 1, un importo minimo risultante dall'applicazione della percentuale ad un reddito di libero esercizio veterinario pari a quindici volte il contributo soggettivo minimo di cui all'articolo 11, comma 2, dovuto per l'anno stesso"*. Infine, il comma 5 conclude affermando che *"La maggiorazione di cui al comma 1 non è soggetta all'IRPEF e non costituisce reddito professionale"*.

Il contributo integrativo, quindi, assistito dal meccanismo della rivalsa, non concorrendo alla formazione del reddito di lavoro autonomo e, più in generale, alla determinazione della base imponibile ai fini IRPEF, è indeducibile dal reddito complessivo dei contribuenti. Tale indeducibilità, come ripetutamente affermato da questa Amministrazione, ricorre anche nell'ipotesi in cui l'iscritto pur avendo maturato il diritto alla rivalsa, per qualsiasi motivo, non lo esercita.

Detto principio trova, comunque, una parziale deroga nei confronti di quei soggetti (spesso neo-iscritti) che sono obbligati a versare alla Cassa di

appartenenza il contributo integrativo minimo senza aver eseguito prestazioni professionali che diano diritto all'esercizio della rivalsa.

Tale contributo minimo è dovuto nell'ipotesi in cui il contribuente che esercita l'attività di veterinario in regime di lavoro autonomo (o sia addirittura privo di partita IVA perché neo iscritto), abbia realizzato nel corso del periodo d'imposta un limitato volume d'affari o, addirittura (come nel caso del soggetto senza partita IVA), un volume d'affari pari a zero. In questi casi, infatti, la norma richiede agli iscritti di versare comunque un importo minimo, dato dall'applicazione della maggiorazione percentuale ad un volume d'affari teorico (pari a 15 volte il contributo minimo soggettivo di cui all'articolo 11, comma 2).

Gli iscritti che nell'anno non raggiungono il volume d'affari teorico, sono obbligati, pertanto, a versare alla Cassa il contributo integrativo minimo che necessariamente sarà superiore al contributo integrativo che il professionista può addebitare al committente esercitando la rivalsa. Ne consegue che la differenza che ne risulta rimane a completo carico dell'iscritto che non può recuperare dai propri clienti l'onere contributivo.

Da una interpretazione sistematica delle norme che regolano la materia, considerata la natura previdenziale del contributo integrativo minimo e attesa la sua obbligatorietà, si ritiene che qualora questo sia rimasto effettivamente a carico del contribuente (per l'intero, nel caso di volume d'affari uguale a zero, o unicamente per quella quota differenziale che prescinde dal volume d'affari realizzato e che non è suscettibile di rivalsa) sia possibile dedurlo dal reddito complessivo ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e) del Tuir.

Tale conclusione è ulteriormente suffragata dalla considerazione che il richiamato articolo 12, comma 5, della legge n.136 del 1991 nell'escludere il contributo integrativo dalla base imponibile IRPEF, richiama unicamente il precedente comma 1 e non anche il comma 3 (che prevede, invece, il contributo integrativo minimo).

Discorso ben più articolato deve essere fatto per quanto riguarda la seconda fattispecie rappresentata nell'istanza dell'ENPAV. Il caso riguarda quei veterinari che esercitano in via esclusiva attività di lavoro dipendente.

Da un'analisi della normativa applicabile al settore in rassegna ed in particolare dal combinato disposto dell' articolo 24, comma 2, della legge n.136 del 2001 e dell'articolo 1, comma 2, del regolamento di attuazione, emerge che, a seguito della riforma dell'ENPAV attuata con la citata legge n.136 del 2001, l'iscrizione all'Ente è facoltativa per quei veterinari che si iscrivono per la prima volta agli Albi professionali successivamente al 27 aprile 1991 (data di entrata in vigore della legge n.136 del 2001) e che esercitano esclusivamente attività di lavoro dipendente. L'iscrizione all'Enpav, invece, rimane obbligatoria per i vecchi iscritti.

Tale regime di iscrizione facoltativa tende ad evitare un doppio sistema contributivo per quanti fanno capo, in qualità di lavoratori dipendenti, ad un'altra gestione previdenziale obbligatoria che si affianca a quella Enpav prevista per tutti i veterinari iscritti agli albi professionali (si veda la sentenza della Corte Costituzionale n.88 del 1995).

Ciò premesso, bisogna distinguere la posizione dei nuovi iscritti (cioè quelli iscritti dal 27 aprile 1991 in poi) da quella dei vecchi iscritti (in data anteriore al 27 aprile 1991) che, invece, ricadono nel previgente sistema di iscrizione obbligatoria.

Per i primi, il contributo integrativo minimo versato all'ENPAV non può considerarsi deducibile dal reddito complessivo in quanto versato facoltativamente ad una forma pensionistica diversa da quella obbligatoria di appartenenza. In questa ipotesi, infatti, non può trovare applicazione il disposto di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e) che prevede la deducibilità dei soli contributi versati facoltativamente alla stessa gestione pensionistica obbligatoria di appartenenza (es. contributi versati per il riscatto della laurea, contributi volontari per ricongiunzione).

Uguualmente, a detti versamenti non può essere riconosciuta la deduzione ai fini IRPEF ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e-bis) del Tuir, non essendo la forma previdenziale in commento inserita tra quelle forme pensionistiche complementari iscritte nell'Albo istituito ai sensi del D.Lgs 21 aprile 1993, n.124. Tale iscrizione costituisce, infatti, un presupposto necessario per il riconoscimento della deduzione in questione.

Per quanto riguarda invece, i vecchi iscritti, essendo questi tenuti obbligatoriamente a conservare il doppio regime di iscrizione sia all'Ente obbligatorio di appartenenza (es. INPS o INPDAP) che a quello di categoria (ENPAV), è possibile riprodurre le stesse considerazioni in precedenza svolte in merito al versamento del contributo integrativo minimo da parte dei veterinari privi di partita IVA ovvero che in qualità di liberi professionisti nell'anno d'imposta non maturano un volume d'affari IVA almeno uguale a quello previsto per il versamento del contributo integrativo minimo.

Anche in questo caso, infatti, il contributo minimo essendo obbligatorio per legge e avendo natura previdenziale può essere dedotto dal reddito complessivo del contribuente per quella parte che è slegata dal meccanismo della rivalsa che assiste le prestazioni professionali.

Peraltro, da quanto è emerso dalla documentazione integrativa prodotta dall'Enpav, risulta che il contributo integrativo minimo versato dai veterinari-dipendenti viene in seguito restituito loro in tutto o (più frequentemente) in parte dal datore di lavoro presso cui il veterinario opera. Più nello specifico, il datore di lavoro all'atto della fatturazione delle prestazioni richieste dai propri clienti, applica la maggiorazione a titolo di contributo integrativo. Successivamente, il datore di lavoro stesso comunica all'Enpav l'ammontare delle somme riscosse a tale titolo nonché i nominativi dei veterinari occupati presso la propria struttura. A sua volta l'Enpav, verificata la regolarità della posizione contributiva di questi soggetti, autorizza il datore di lavoro a restituire, secondo le modalità indicate dallo stesso Ente ed in base a criteri che tengano in opportuna considerazione

l'effettivo apporto di lavoro prestato dai singoli dipendenti, le somme inizialmente versare dal veterinario a titolo di contributo integrativo minimo.

Dal punto di vista fiscale rileva il fatto che detta restituzione avviene, nella maggior parte dei casi, in periodi d'imposta successivi rispetto a quello in cui l'onere è stato sostenuto.

Ciò determina l'impossibilità da parte del veterinario di determinare ex ante quale sia la parte del contributo integrativo per la quale non opera il meccanismo della rivalsa (ed in quanto tale deducibile) e quale, invece, quella (indeducibile) che essendo restituita, si accompagna sia pur in maniera indiretta alle prestazioni professionali rese dal dipendente.

La problematica rappresentata può portare a due diverse soluzioni interpretative entrambe ipoteticamente idonee a consentire al contribuente di applicare il regime fiscale sopra indicato che prevede la possibilità di dedurre dal reddito complessivo la sola parte del contributo integrativo minimo che non si associa al meccanismo della rivalsa. Si potrebbe infatti:

- 1) prevedere l'indeducibilità totale del contributo minimo nel periodo d'imposta in cui l'onere è stato sostenuto per poi, all'atto della restituzione dello stesso in un periodo successivo, consentire la deduzione della parte non restituita (e la non tassazione di quella restituita);
- 2) consentire inizialmente la totale deduzione del contributo minimo per poi, all'atto della restituzione, tassare con le modalità previste in tema di tassazione separata, la quota del contributo rimborsata.

La prima opzione non sembra percorribile in quanto, per i principi regolatori del sistema delle deduzioni, sarebbe illegittima la deduzione di un onere in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello in cui il diritto alla deduzione stessa è sorto.

Pertanto, la sola possibilità per il veterinario di determinare in concreto la quota che concorre alla determinazione della base imponibile IRPEF è quella di

applicare il disposto di cui all'articolo 17, comma 1, lettera n-bis del Tuir. Questa norma in tema di tassazione separata dispone che l'imposta si applica separatamente sulle *"somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi d'imposta precedenti"*.

Pertanto, il veterinario dipendente iscritto all'Enpav in data anteriore al 27 aprile 1991 potrà, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e) dedurre dal proprio reddito complessivo l'intero importo del contributo integrativo minimo versato all'Enpav, per poi assoggettare a tassazione separata a norma dell'articolo 17, comma 1, lettera n-bis del Tuir quella parte del contributo che gli verrà restituita dal proprio datore di lavoro in un periodo d'imposta successivo.

In sostanza l'effetto finale risulta essere quello della deduzione della sola parte del contributo minimo che non essendo stata restituita, non è legata alle prestazioni professionali svolte.

Riassumendo, i neolaureati che devono corrispondere all'Enpav il contributo integrativo minimo, possono operare la deduzione di detto contributo ai sensi dell'art.10, comma 1, lettera e) del Tuir per l'intero, nel caso di volume d'affari uguale a zero, o unicamente per quella quota differenziale che prescinde dal volume d'affari realizzato e che non è suscettibile di rivalsa.

Per quanto riguarda, invece, i veterinari-dipendenti iscritti agli Albi professionali in epoca successiva al 27 aprile 1991, questi non hanno diritto ad operare la deduzione del contributo integrativo minimo in quanto iscritti facoltativamente all'Enpav e non devono assoggettare a tassazione gli importi loro restituiti dal datore di lavoro.

Infine, i dipendenti iscritti obbligatoriamente all'Enpav in data anteriore al 27 aprile 1991, possono dedurre integralmente il contributo nell'anno d'imposta in cui l'onere è stato sostenuto per poi assoggettare a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera n-bis del Tuir (rigo F10 del modello 730 o rigo RM9 del modello UNICO) quella parte di contributi che gli verrà restituita dal

proprio datore di lavoro. Nella fase della restituzione il datore di lavoro non è tenuto ad applicare le ritenute d'imposta previste dall'art. 23 del D.P.R. n.600 del 1973 in quanto le somme restituite non sono qualificabili come redditi di lavoro dipendente. Si fa presente che ai sensi dell'art.1, comma 3, del D.L. 31 dicembre 1996, n.669, convertito dalla L. 28 febbraio 1997, n.30, il contribuente che percepisce somme sulle quali si applica la tassazione separata e non soggette a ritenuta alla fonte, deve versare mediante l'utilizzo del mod. F24 (codice tributo 4200) un acconto pari al 20% della somma percepita da indicare nel rigo F1 del modello 730 o RM14 del modello UNICO.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del Tuir, il contribuente ha facoltà di non avvalersi della tassazione separata facendo constare espressamente tale scelta nella dichiarazione dei redditi (sempre nel rigo F10 del modello 730 o nel rigo RM9 del modello Unico) relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta la percezione delle somme restituite.

IL DIRETTORE CENTRALE  
Vincenzo Busa

