

IRPEF E IRAP PER I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Redazione: Dott.ssa Elena Figus
Area/e tematica/he: Fisco
Parola/e chiave: irpef, irap, redditi di lavoro autonomo
Aggiornamento: 07/2014

L'art. 53 del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR), D.Lgs. 22 dicembre 1986, n. 917, definisce, ai fini dell'IRPEF, i redditi di lavoro autonomo come «quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa da quelle considerate nel Capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lett. c) del comma 3 dell'art. 5».

Da questa definizione emergono i tratti caratterizzanti l'attività di lavoro autonomo che, per essere tale, dev'essere innanzitutto svolta in maniera autonoma; deve, inoltre, trattarsi di un'attività esercitata abitualmente e di natura non commerciale.

L'esercizio in forma autonoma distingue i redditi di lavoro autonomo, appunto, da quelli di lavoro dipendente; l'abitudine distingue questa categoria di redditi da quella dei redditi diversi, a cui si riconducono quelli di lavoro autonomo occasionale; infine, la natura non commerciale li differenzia dai redditi d'impresa. Per questo il lavoro autonomo si distingue dall'esercizio di impresa commerciale, secondo l'art. 2195 del codice civile, sotto il profilo dell'oggetto dell'attività: se quest'ultima ha uno degli oggetti considerati dal suddetto articolo, si ha impresa commerciale, altrimenti si ha lavoro autonomo. Oltretutto, la prestazione di servizi non elencati nell'art. 2195 Cod. Civ. produce reddito d'impresa se fatta con organizzazione in forma d'impresa.

Sono, dunque, redditi di lavoro autonomo non solo quelli relativi alle attività artistiche o professionali, ma anche quelli derivanti da altre come dimostrato dal fatto che, anche nel codice civile, nel titolo dedicato al lavoro autonomo, sono disciplinati tutti i contratti d'opera, ossia tutti quelli in cui una persona si obbliga a compiere un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio, cioè senza organizzazione d'impresa.

Per quanto riguarda la determinazione dei redditi di lavoro autonomo, l'art. 54 del TUIR stabilisce che esso «è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde».

La principale componente positiva della base imponibile dei redditi di lavoro autonomo è rappresentata dai compensi. Questi sono i corrispettivi ricevuti a titolo di remunerazione dell'attività prestata; sono comprese anche le somme ricevute a titolo di rimborso spese e gli interessi moratori o per dilazione di pagamento; non rientrano, invece, i rimborsi delle spese sostenute in nome e per conto del cliente.

Altra componente positiva che concorre a formare la base imponibile è costituita dalle plusvalenze dei beni strumentali e degli immobili. Queste rientrano a condizione che: siano realizzate mediante cessione a titolo oneroso; siano realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni; i beni vengano destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o professione o a finalità estranea all'arte o professione.

In base a quanto stabilito dal comma 1-ter dell'art. 54 del TUIR, la plusvalenza è data dalla differenza positiva tra il corrispettivo o l'indennità percepita e il costo non ammortizzato, ovvero, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

Concorrono a formare il reddito anche i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi materiali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Quali componenti negative del reddito devono essere considerate le spese, le quali, per essere deducibili, devono essere sostenute nell'esercizio dell'arte o professione e devono, dunque, essere inerenti all'esercizio stesso.

Altra regola generale in tema di spese, ma che vale anche in relazione ai compensi, è il principio di cassa, secondo il quale le spese sono deducibili e i compensi tassati nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento.

Generalmente, le spese inerenti sono integralmente deducibili, come, per esempio: canoni d'affitto; spese per il personale dipendente; spese di elettricità.

Altra componente negativa è costituita dalle minusvalenze, che si realizzano nel caso di cessione di un bene strumentale verso un corrispettivo inferiore al costo non ammortizzato.

Anche per il lavoro autonomo esistono costi pluriennali deducibili per competenze. Il costo dei beni strumentali mobili e dei beni immateriali è deducibile mediante ammortamento, applicando i coefficienti previsti per l'ammortamento dei beni dell'impresa, sempre che non si tratti di beni il cui costo non supera 516,40 euro, per i quali è ammessa la deduzione integrale nell'anno di acquisto.

Una regola particolare è prevista per il *leasing* di beni mobili strumentali, i canoni dei quali sono ammessi in deduzione nell'anno in cui maturano secondo principi di competenza economica e a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento.

Esiste, poi, una serie di regole particolari che limita la deducibilità di specifici costi come, per esempio: quelli sostenuti per beni a uso promiscuo, che si deducono per metà; gli ammortamenti e le spese relative all'auto utilizzata nell'esercizio della professione, deducibili per il quaranta per cento; le spese telefoniche, deducibili per l'ottanta per cento; le spese per alberghi e ristoranti, deducibili nel limite del settantacinque per cento ed entro il limite complessivo annuo del due per cento dei compensi percepiti; le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, deducibili per la metà.

Non sono ammessi in deduzione, invece, i compensi al coniuge, ai figli, ad affidati o affiliati, a minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista. Tale regola è posta per evitare comportamenti abusivi come il cosiddetto *splitting* dei redditi.

La disciplina tributaria riguardante i redditi di lavoro autonomo comprende anche l'assoggettamento del reddito all'Imposta Regionale sulle Attività Produttive o IRAP, introdotta con il D.Lgs. n. 446/1997.

Si tratta di un'imposta reale che colpisce la ricchezza al momento della sua produzione ed è applicata

alle attività produttive esercitate nel territorio regionale.

Il presupposto per la sua applicazione è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

L'imposta si applica solo alle attività produttive svolte nel territorio dello Stato e, in particolare, spetta alla Regione o alle Regioni nel cui territorio l'attività è esercitata.

I lavoratori autonomi esercenti arti e professioni sono dunque anch'essi soggetti passivi dell'IRAP e la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e quello dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

Per l'applicazione dell'IRAP al reddito dei lavoratori autonomi si pone il problema di verificare l'esistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione. La questione è stata oggetto di numerose sentenze e persino pronunce della Corte Costituzionale, anche se, finora, non sono state definite regole precise che consentano di stabilire oggettivamente quando sussista, per un professionista, l'autonoma organizzazione.

In definitiva, spetterebbe al giudice di merito appurare la sussistenza di tale requisito. In ogni caso, è assodato che l'assoggettamento è escluso quando si tratti di professionisti che esercitano la professione con solo gli strumenti minimi e indispensabili senza avvalersi dell'ausilio di dipendenti e collaboratori.

Per quanto riguarda le deduzioni dalla base imponibile, per gli esercenti arti e professioni è stabilita una deduzione forfetaria compresa tra un minimo di 2.375,00 euro a fronte di un imponibile compreso tra 180.919,91 euro e 180.999,91 euro fino a un massimo di 9.500,00 euro per una base imponibile uguale o inferiore a 180.759,91 euro, come stabilito dall'art. 11, comma 4-bis, lett. d-bis del D-Lgs. n. 446/1997.

È ammessa, inoltre, una deduzione per i soggetti che sostengono costi per il personale dipendente; alternativamente, può essere applicata una deduzione forfetaria di 1.850,00 euro per ciascun dipendente fino a un massimo di cinque a condizione che la somma dei componenti positivi del reddito non siano superiori a 400.000,00 euro; ovvero può essere applicata una deduzione forfetaria e una per gli oneri contributivi, detta anche «cuneo fiscale» e applicabile nel caso di costi per personale a tempo indeterminato, con ammissione in deduzione dell'importo dei contributi previdenziali e assistenziali e un importo forfetario stabilito per legge e calcolato in considerazione della Regione, del sesso e dell'età del lavoratore.

In base all'art. 16 del D.Lgs. n. 446/1997, l'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota che, dal 2008, è stabilita nella misura del 3,9 per cento. Ciascuna Regione ha la possibilità di variarla entro il limite dello 0,92 per cento, anche in funzione della tipologia dell'attività o del soggetto passivo.