

REDDITI LAVORO AUTONOMO

DEFINIZIONE

Ai sensi dell'art. [53](#), comma 1, del TUIR, sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni, vale a dire dall'esercizio di professione abituale, sebbene non esclusiva, di attività di lavoro autonomo, compreso l'esercizio di dette attività in forma associata ([art. 5, comma 3, lett. c](#)), che non rientrano tra quelle considerate produttive di reddito d'impresa ai sensi dell'art. [55](#), del TUIR. Pertanto, possono produrre redditi di lavoro autonomo le attività intellettuali, le attività artistiche e altre attività non organizzate in forma d'impresa.

Tale definizione tributaria richiama il profilo civilistico del lavoro autonomo stesso che fa riferimento al contratto d'opera (di cui all'[art. 2222 c.c.](#)) e alla prestazione d'opera intellettuale (di cui all'[art. 2230 c.c.](#)), nei quali il soggetto si obbliga, dietro corrispettivo e senza vincolo di subordinazione, ad eseguire un'opera o un servizio nei confronti del committente con lavoro prevalentemente proprio.

Sotto il profilo fiscale, pertanto, il reddito di lavoro autonomo è quello derivante dall'esercizio di attività lavorative diverse da quelle di impresa e di lavoro dipendente. Ne sono previste tre tipologie:

1. **attività artistiche e professionali esercitate in modo professionale e abituale** (art. 53, comma 1, del TUIR);
2. **altre attività di lavoro autonomo esercitate in modo abituale ma non professionale** (tassativamente elencate nell'art. 53, comma 2, del TUIR);
3. **attività di lavoro autonomo occasionale esercitate in modo non abituale e non professionale** (art. 67, comma 1, lett. I), del TUIR).

Le attività che producono i redditi di lavoro autonomo sono caratterizzate dai seguenti elementi:

- **autonomia**: (organizzazione propria attività/no vincolo subordinazione)
- **abitualità**: il soggetto deve porre in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo (professionalità).
- **natura non commerciale**: questa caratteristica differenzia le attività che originano redditi di lavoro autonomo da quelle che danno luogo a redditi d'impresa.

Va infine ricordato che alcuni uffici (es. amministratore, sindaco o revisore di società, ecc.) e collaborazioni (es: collaborazioni a giornali, riviste, enciclopedie e simili, ecc.), produttivi di redditi assimilati al lavoro dipendente, ai sensi dell'[art. 50, comma 1, lett. c-bis\), del TUIR](#), sono attratti, secondo quanto previsto dalla medesima disposizione, nel reddito di lavoro autonomo quando rientrano nell'oggetto dell'attività o della professione esercitata dal contribuente.

REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA

L'art. 53, comma 1, del TUIR, prevede che si configura reddito di lavoro autonomo anche l'esercizio dell'arte e della professione svolto in forma associata, equiparata fiscalmente alle società semplici (*"compreso l'esercizio di dette attività in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5"*), pertanto il reddito è determinato secondo le regole proprie del reddito di lavoro autonomo in relazione complessivamente all'associazione e poi imputato a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili risultanti all'inizio del periodo d'imposta.

Le associazioni costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni non assumono soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi, in quanto *"il regime di trasparenza"* richiede che i redditi prodotti sono imputati agli associati, indipendentemente dall'effettiva distribuzione, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

Il reddito prodotto dall'associazione professionale nel periodo d'imposta, determinato, quindi, in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 54, del TUIR, è imputato ai singoli associati, indipendentemente dalla percezione effettiva, secondo le modalità di ripartizione stabilite nel relativo statuto.

Come chiarito con [circolare n. 98/2000](#), il reddito prodotto dall'associazione, ai sensi dell'art. 5, del TUIR, è determinato solo a fine anno e non è influenzato da eventuali acconti corrisposti in corso d'anno agli associati. Stessa modalità di riparto è applicabile alle ritenute d'acconto subite dall'associazione.

Ai sensi dell'[art. 8](#), comma 2, del TUIR, anche le perdite derivanti dall'esercizio in forma associata di arti e professioni sono imputate secondo il principio della trasparenza.

Con [risoluzione n. 64/E del 25 febbraio 2008](#) - ancorché limitatamente ad una società di persone i cui principi sono applicabili anche alle associazioni professionali - è stato esaminato l'aspetto fiscale dello scioglimento del rapporto societario. Il socio che recede ha diritto ad una somma di denaro, ai sensi dell'art. 2289 c.c., che rappresenti il valore della quota determinato in base ad una situazione patrimoniale redatta alla data dello scioglimento del rapporto sociale. Tale somma costituisce per l'associato fuoriuscito reddito da assoggettare a tassazione separata, ai sensi dall'[art. 17](#), comma 1, lett. I), del TUIR, se tra la data di costituzione dell'associazione e quella di comunicazione del recesso è trascorso un periodo di tempo superiore a cinque anni, altrimenti è sottoposta, sempre in capo alla persona fisica, a tassazione ordinaria.

ALTRI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

L'art. 53, comma 2, del TUIR, elenca in modo tassativo altre attività esercitate in modo abituale, ma non professionale, che pur derivanti da fattispecie reddituali eterogenee presentano, tuttavia, i caratteri della sostanziale autonomia nello svolgimento dell'attività e la natura intellettuale o comunque legata a capacità personali della medesima attività, che danno luogo a redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo.

Essi sono:

- i c.d. "diritti di autore" :si tratta dei redditi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico. Tali redditi sono configurabili come redditi di lavoro autonomo se l'utilizzazione economica dell'opera, ecc., sia effettuata **dall'autore o inventore** e se sono conseguiti al di fuori dell'esercizio di un'impresa commerciale (diversamente rientrano nei redditi diversi, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. g), del TUIR);
- gli utili derivanti da contratti di "associazione in partecipazione" quando l'apporto sia costituito esclusivamente da prestazioni di lavoro (mentre nei casi in cui l'apporto dell'associato non è costituito solo da lavoro il suo reddito ha natura di reddito di capitale, ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. f), del TUIR);
- gli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata (normalmente la partecipazione agli utili dei soci non fondatori è considerata reddito di capitale, ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. e), TUIR);

- le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia. La previsione dell'art. 53, comma 2, lett. e), del TUIR, va letta in combinato disposto con l'art. 56, comma 3, lett. a), del TUIR, secondo cui le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone sono escluse dai redditi di impresa;
- i compensi spettanti ai segretari comunali per l'attività di lavata di protesti.

MODALITÀ' DETERMINAZIONE REDDITO

Le modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo e gli adempimenti connessi sono differenti per i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui al comma 1, dell'art. 53, del TUIR, rispetto agli altri redditi di lavoro autonomo di cui al comma 2.

I lavoratori autonomi hanno obblighi di contabilità e di documentazione delle vicende attive e passive che riguardano lo svolgimento dell'attività.

Il reddito di lavoro autonomo, derivante dall'esercizio di arti e professioni, è determinato dal confronto fra i componenti positivi e negativi dello stesso.

DETERMINAZIONE REDDITO DERIVANTE DALL'ESERCIZIO ARTI E PROFESSIONI

In via generale, i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni sono determinati, ai sensi dell'[art. 54](#), comma 1, del TUIR, dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e le spese effettivamente **sostenute nel periodo d'imposta**.

Nell'imputazione dei componenti reddituali al periodo d'imposta viene quindi seguito, in linea di massima, il c.d. "*principio di cassa*". I redditi di lavoro autonomo, infatti, sono imputati per cassa in base all'anno solare, che costituisce il periodo d'imposta di riferimento, non trovando applicazione il principio di cassa allargato proprio dei redditi di lavoro dipendente.

In tutti i casi, i compensi devono essere assoggettati a ritenuta, ai sensi dell'[art. 25](#) del DPR 29 settembre 1973, n. 600, da parte del committente nel caso in cui rivesta la posizione di sostituto d'imposta. La ritenuta è applicata nella misura del 20% a titolo di acconto. (non residenti: applicata, a titolo definitivo, nella misura del 30%).

COMPONENTI POSITIVI DI REDDITO

Dalla formulazione dell'art. 54, del TUIR, deriva che si considerano compensi anche i rimborsi spese inerenti alla produzione del reddito, salvo che non si tratti di spese analiticamente documentate, anticipate in nome e per conto del cliente relative, ad esempio, a tributi, diritti di cancelleria, di visura e simili.

La regola generale è che i compensi in danaro e in natura percepiti nel periodo d'imposta sono computati al netto solamente dei contributi previdenziali e assistenziali posti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.

Concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo:

- **i compensi** in denaro o in natura per onorari, indennità, ecc., comprensivi di acconti, interessi o risarcimenti, anche sotto forma di partecipazione agli utili, conseguiti in Italia e all'estero, al netto di contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del cliente;
- **i compensi per collaborazione coordinata** e continuativa solo se rientranti nell'esercizio tipico dell'attività professionale;
- **i corrispettivi percepiti per la cessione ad altro professionista** della propria clientela o di altri elementi immateriali riferibili all'attività professionale o artistica (se i corrispettivi per la cessione della clientela sono percepiti dal professionista in unica soluzione, possono essere assoggettati a tassazione separata).

- **i rimborsi delle spese**, incluse negli onorari o indicate a parte in parcella, sostenute per conto del cliente dal professionista, al quale il documento di spesa deve essere intestato;
- **le plusvalenze relative a beni strumentali** all'esercizio dell'arte o della professione realizzate mediante: cessione a titolo oneroso, risarcimento per la perdita o il danneggiamento dei beni, assegnazione degli stessi al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività;
- **le plusvalenze degli immobili ceduti**, per i quali viene ammessa la possibilità di dedurre le relative quote di ammortamento. Sono escluse le cessioni di beni il cui costo di acquisto non sia ammortizzabile, come ad esempio gli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, che sono compresi tra le spese di rappresentanza ai sensi del comma 5 del medesimo art. 54. Le plusvalenze relative ai beni strumentali concorrono alla formazione del reddito quando sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso, mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni o quando i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO

In linea generale, la deducibilità dei costi per i professionisti deve rispettare due principi fondamentali: l'inerenza e la congruità. Il principio di deduzione dei costi e della tassazione dei compensi per i professionisti e lavoratori autonomi segue, come noto, il principio di cassa previsto dall'art. 54 TUIR, in base al quale concorrono a formare il reddito i compensi percepiti (incassati) e le spese effettivamente sostenute (pagate) nel periodo di imposta. Tuttavia, vale il principio di competenza (quale eccezione alla regola generale) nel caso di:

- ammortamento dei beni strumentali;
- canoni di leasing;
- spese di ristrutturazione di immobili;
- quote di indennità di TFR e di cessazione dei rapporti di co.co.co. maturati nel periodo di imposta.

In tali casi, infatti, la deduzione deve avvenire in relazione al periodo in cui detto costo è riferibile (principio di competenza) e non, invece, nel momento in cui il costo è stato pagato.

Per poter essere dedotte dal reddito professionale occorre inoltre che le spese presentino i seguenti requisiti:

- effettivo sostenimento, ossia pagate nel periodo di imposta;
- inerenza con l'attività svolta;
- documentazione.

Le spese interamente deducibili dal reddito di lavoro autonomo sono le spese per prestazioni di lavoro dipendente, compensi a terzi, interessi passivi, software, polizze assicurative, costi relativi a beni strumentali.

Può accadere che un acquisto non afferisca alla sola sfera professionale, ma venga utilizzato anche nella vita privata o familiare (parziale inerenza). Come precisato nella risoluzione n. 79/E del 2002, i costi deducibili per un professionista sono solo quelli che hanno una connessione funzionale con i compensi che ne derivano.

Pertanto, i beni che vengono utilizzati promiscuamente sono parzialmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo. Fra questi vi sono:

- le autovetture, per le quali sono previsti tre limiti quantitativi inderogabili: 1) il costo di acquisto non è deducibile per l'importo eccedente 18.075,99 euro; 2) la percentuale di deducibilità sia per l'acquisto che per i costi di gestione e di manutenzione è del 20% del costo sostenuto; 3) la deducibilità è ammessa per un solo veicolo (ovvero in caso di studio associato, nei limiti di un veicolo per ciascun associato);
- le spese per gli immobili utilizzati promiscuamente, sia per attività professionale sia come abitazione personale, si deducono nella misura 50%;
- le spese telefoniche, deducibili nella misura dell'80%;
- le spese di rappresentanza, deducibili nel limite del 1% dei compensi percepiti;
- le spese per omaggi: se di valore unitario inferiore a 50 euro, sono interamente deducibili; se di valore unitario superiore a 50 euro, rientrano nella disciplina e nei limiti delle spese di rappresentanza;
- le spese per convegni, congressi e corsi di aggiornamento sono deducibili al 50%;
- le spese relative ad alberghi e ristoranti sono deducibili al 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dei compensi percepiti.

COMPENSI AI FAMILIARI

L'art. 54 TUIR stabilisce la totale indeducibilità dei compensi corrisposti ai familiari ovvero:

- il coniuge;
- figli minori di età (naturali, affidati e affiliati);
- figli (o assimilati) permanentemente inabili al lavoro.

Risultano invece deducibili i compensi erogati ai soggetti che sono esclusi dalla lista sopra indicata ovvero i compensi corrisposti ai figli naturali, affiliati o affidati ma maggiorenni, altri discendenti (figli dei figli), parenti (fratelli, cugini, zii, ecc.), affini (cognati, suoceri, nuore, generi). Rientrano nel campo dell'ineducibilità tutti i rapporti di lavoro ovvero:

- rapporto di lavoro dipendente;
- rapporto di collaborazione coordinata e continuativa e prestazione occasionale.

L'ineducibilità comprende anche il TFR, i premi pagati alle compagnie assicurative in sostituzione dei suddetti accantonamenti e i compensi accessori. Tale preclusione, tuttavia, trova una **deroga per i contributi previdenziali**, che sono deducibili. L'ineducibilità, infine, **non riguarda i compensi pagati a titolo professionale** (ovvero a familiari in possesso di partita IVA).

DETERMINAZIONE DEGLI ALTRI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Il comma 8, dell'art 54, del TUIR, definisce le regole per la determinazione dei redditi assimilati ai redditi di lavoro autonomo individuati all'art. 53, comma 2, del TUIR. Per alcuni di essi è previsto, a titolo di deduzione forfetaria delle spese per la produzione del reddito di lavoro autonomo, l'abbattimento dei compensi, percepiti nel periodo d'imposta, che sono assoggettati a ritenuta, ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 600/1973.

In particolare:

- per i **compensi derivanti dall'utilizzazione economica** di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni, relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico conseguiti **dall'autore o dall'inventore**, il reddito da lavoro autonomo è pari ai compensi in danaro o in natura percepiti dall'autore o inventore nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili. E' prevista una **riduzione** di tali compensi nella misura del **25%**. Se i redditi sono percepiti da soggetti di età **inferiore ai 35 anni**, la riduzione forfetaria è riconosciuta nella maggiore misura del **40%**;
- per i compensi in danaro o in natura percepiti dai **segretari comunali** per l'attività di levata dei protesti è prevista, a titolo di deduzione delle spese per la produzione del reddito, una riduzione forfetaria dell'imponibile del **15%**;

- è interamente assoggettato a tassazione il reddito di lavoro autonomo derivante da: contratti di associazione in partecipazione in cui l'associato apporta esclusivamente attività di lavoro; partecipazione agli utili di soci promotori e fondatori di società (per azioni, in accomandita per azioni ed a responsabilità limitata); indennità per la cessazione di rapporti di agenzia percepite da persone fisiche o da società di persone.

Invero, per le indennità da cessazione di rapporti d'agenzia delle persone fisiche e delle società di persone la regola è la tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. d), del TUIR.

Tuttavia, il contribuente, ai sensi del comma 3, dell'art. 17, del TUIR, ha la facoltà di non avvalersi della tassazione separata indicandolo espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui ha percepito o è iniziata la percezione dell'indennità.