

IMPOSTE SUL REDDITO

Il reddito di lavoro autonomo assume una base imponibile onnicomprensiva che includerà anche le gratificazioni liberali

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

Riforma del reddito di lavoro autonomo e novità Legge di Bilancio

Scopri di più

L'articolo 6 del D.Lgs. approvato dal Consiglio dei ministri in data 30.4.2024 ridetermina la latitudine della **base imponibile del reddito di lavoro autonomo**, raccordandola **all'onniscoprensività del reddito di lavoro dipendente**.

Per agevolare la comprensione della modifica, appare utile **riportare entrambi i testi di legge** ante e post-riforma:

Ante-riforma (ancora in vigore): *“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni 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 nell'esercizio dell'arte o della professione...”.*

Post-riforma: *“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le **somme ed i valori in genere percepiti** nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle **spese sostenute** nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività salvo quanto stabilito nel presente articolo...”.*

Il **disallineamento dei criteri** alla base della rilevanza del reddito di lavoro autonomo ante e post -riforma appare di **evidente portata**. **Ante-riforma**, l'impiego letterale di compensi **esclude da effetti fiscali** le **erogazioni sprovviste di un nesso causale** di tipo **remuneratorio della prestazione**, mentre *“le somme ed i valori in genere percepiti a qualunque titolo in relazione all'attività artistica o professionale”* si raccordano con **generici nessi causali**, anche solo semplicemente occasionati dall'esercizio dell'arte o professione.

La nuova versione letterale dell'[articolo 54, Tuir](#), ricalca testualmente il comma 1, dell'[articolo 51, Tuir](#), in tema di **determinazione del reddito di lavoro dipendente**, dal quale, quindi, possono venire ritratti i corrispondenti significati esegetici. In materia di reddito di lavoro dipendente, **l'approdo all'onniscoprensività** della base imponibile è stato legislativamente perseguito, attraverso **una progressiva sostituzione di termini** specificamente selezionati.

Originariamente, l'[articolo 48, D.P.R. 597/1973](#), testualmente recitava: *“Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi ed emolumenti percepiti nel periodo d'imposta in dipendenza del lavoro prestato”*.

Con l'entrata in vigore del Tuir, l'[articolo 48](#) venne **riformulato con il diverso snodo letterale**: *“Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta in dipendenza del rapporto di lavoro”*.

Ed, infine, l'[articolo 51](#), Tuir, nella **sua vigente versione** letterale dispone: *“Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta in relazione al rapporto di lavoro”*. Tale ultima versione **inizialmente addizionava a somme e valori anche utilità in genere**, pervenendo con tale triplice congiunzione ad un livello persino astratto di **base imponibile**, dal momento che l'inclusione nella busta paga imponibile del lavoratore delle **“utilità in genere”**, faceva insorgere il dubbio se il prestito da parte del datore di lavoro di un ombrello al lavoratore dipendente in una giornata di pioggia, commutato secondo imprecisati parametri in valore normale, doveva **venire incluso nel reddito di lavoro dipendente**. Nella versione conclusiva **scompare l'astratto riferimento a tali generiche utilità**, ma nonostante lo stralcio con l'ultima sistemazione letterale venne a configurarsi **l'onnicomprendività del relativo reddito**.

In particolare, la modifica del sintagma **“in dipendenza del rapporto di lavoro”** con **“in relazione al rapporto di lavoro”** ha attenuato il collegamento causale che prima si riteneva necessario dovesse intersecarsi con il **contratto di lavoro ed i diritti e doveri da esso discendenti**. Con il mero raccordo, invece, **procurato dall' inciso “in relazione”** è diventato sufficiente che **le somme ed i valori siano solo occasionati dall'occupazione lavorativa**, senza la **necessità del riscontro di una giustificazione causale con le incombenze contrattuali**.

La base imponibile del **reddito di lavoro autonomo viene**, ora, con la riforma fiscale, ad **assumere la medesima latitudine fiscale**, per cui **qualsiasi erogazione in denaro o in natura**, indipendentemente dal relativo titolo giuridico (remuneratorio o liberale), che prospetti un qualsiasi motivo causale con il rapporto professionale, **assumerà rilevanza impositiva**, con le sole tassative eccezioni di esonero legislativamente previste. A tale proposito, il nuovo comma 2, dell'[articolo 54, Tuir](#), prevede che non abbiano da **concorrere alla determinazione del reddito di lavoro autonomo**:

1. i contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del **soggetto che li corrisponde**;
2. il **rimborso delle spese sostenute** dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;
3. il **riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute** per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per **l'esercizio di tali attività e per i servizi ad essi connessi**.

In virtù di tali individuate e tassative esclusioni, rimangono **fiscalmente rilevanti tutte le**

liberalità beneficate dal professionista/artista nell'esercizio della relativa attività e tale generalizzata inclusione rende persino più ampia la base imponibile del reddito di lavoro autonomo rispetto alla busta paga imponibile del lavoratore dipendente, dal momento che, nei confronti di quest'ultimo, **non concorrono a formargli il reddito il valore dei beni ceduti** e dei servizi prestati se complessivamente d'importo **non superiore nel periodo d'imposta a 258,23**. La mancata previsione di tale esclusione comporta che, nei confronti del lavoratore autonomo, verranno a riassumere **rilevanza di effetti fiscali anche le tradizionali liberalità natalizie** (panettoni e simili) che con l'attuale versione letterale dell'[articolo 54, Tuir](#), ancorata ai soli compensi, rimangono, invece, **immuni da ogni rilievo impositivo**.

Appare, quindi, sensato, da parte del legislatore, aggiungere nel testo legislativo un'ulteriore previsione di esonero che **eviti tali insignificanti forme di tassazione**.

In caso di conferma del dato legislativo, come sopra rappresentato, per le liberalità in genere si pone anche la **questione dell'operatività della ritenuta alla fonte**, ai sensi dell'[articolo 25, D.P.R. 600/1973](#).

L'attuale versione dell'indicato [articolo 25, D.P.R. 600/1973](#) (non modificata dalla riforma) testualmente recita: *"I soggetti indicati nel primo comma dell'art 23 che corrispondono ai soggetti residenti nel territorio dello Stato **compensi** comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomodevono operare **all'atto del pagamento** una ritenuta nella misura del 20% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa."*

Il mantenimento della riportata versione letterale dell'[articolo 25, D.P.R. 600/1973](#), con il raccordo della ritenuta all'atto del pagamento dei **solli compensi** (e non alle somme e valori a cui invece l'[articolo 23, D.P.R. 600/1973](#), in tema di ritenute sui **redditi di lavoro dipendente opera**, con una portata di operatività, quindi, del **tutto allineata all'onnicomprendensiva base imponibile** dell'[articolo 51, Tuir](#)), porta ad **escludere ogni obbligo di ritenuta alla fonte** su corrisposizioni che non prospettano un nesso sinallagmatico con la prestazione professionale. Il "compenso" è, infatti, portatore di un **chiaro significato remuneratorio** solo raccordabile ai **contratti a reciproche prestazioni corrispettive**, in alcun modo ampliabile a forme di gratificazione liberale. Si deve anche considerare che **la materia della "sostituzione d'imposta"** è rigorosamente coordinata dal costituzionale **principio della riserva di legge** ([articolo 23 Costituzione](#)) che esclude l'ampliamento degli **obblighi presidiati da tale principio** a livello di sola interpretazione.