

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Analisi e commenti

Il sistema delle ritenute: stress test alla luce della giurisprudenza Ue - 5

11 Novembre 2016

Proventi relativi a redditi di lavoro autonomo, redditi derivanti da rapporti di collaborazione continuata e continuativa, redditi diversi derivanti dall'esercizio di attività



Le ritenute relative ai proventi relativi a redditi di lavoro autonomo, redditi derivanti da rapporti di collaborazione continuata e continuativa e redditi diversi derivanti dall'esercizio di attività sono disciplinate, con riferimento ai residenti e ai non residenti, dagli articoli 24 ("Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente") e 25 ("Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi") del Dpr 600/1973.

A differenza di quanto avviene per i redditi di capitale, questa categoria, fatta eccezione per l'articolo 26-*quater* di cui si è detto, non presenta né esclusioni né esenzioni. L'unica particolarità, come vedremo, è rappresentata dalla base imponibile forfettaria utilizzabile con riferimento ad alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo.

Redditi derivanti da rapporti di collaborazione continuata e continuativa

Trattamento impositivo dei residenti

In ambito nazionale, i redditi in questione sono assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Pertanto, ai sensi dell'articolo 24 del Dpr 600/1973, scontano una ritenuta a titolo di acconto e confluiscono nel reddito complessivo. Ciò che è importante rilevare è che il contribuente non può dedurre le spese relative alla loro produzione.

Trattamento impositivo dei non residenti

Ai sensi dell'articolo 24, se percepiti da soggetti non residenti, su tali redditi deve essere operata

una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.

Come detto parlando dei criteri di collegamento, detti redditi sono imponibili se corrisposti da soggetti residenti.

Non viene, quindi, richiesto che l'attività sia svolta sul territorio dello Stato.

I modelli di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni non contengono una norma specificamente dedicata ai redditi di collaborazione coordinata e continuativa che, di conseguenza, vengono di volta in volta inquadrati nelle categorie applicabili rispetto al caso concreto: redditi di artisti e sportivi (articolo 17 modello Ocse), redditi di lavoro dipendente (articolo 15 modello Ocse) e redditi di amministratori di società (articolo 16 modello Ocse).

Delle categorie elencate solo l'ultima prescinde dal luogo di effettuazione della prestazione.

Pertanto, se i redditi derivanti da rapporti di collaborazione, eseguiti fuori dal territorio dello Stato, vengono inquadrati nelle prime due, il criterio di collegamento nazionale, basato sulla sede del pagante, non risulterà applicabile poiché contrastante con le norme convenzionali e, di conseguenza, il problema di compatibilità con il Trattato non potrà porsi.

Compatibilità con l'articolo 56 del Tdue

Il trattamento dei residenti e dei non residenti coincide con riferimento alle modalità di calcolo della base imponibile e alla tecnica impositiva.

Unico profilo di possibile incompatibilità è rappresentato dall'aliquota che, essendo fissata in misura pari al 30%, può risolversi in un trattamento più o meno favorevole rispetto a quello che deriverebbe dall'applicazione delle aliquote progressive Irpef.

Se il trattamento concreto dovesse risultare sfavorevole al non residente, potrebbe porsi un problema di compatibilità con il Tdue, risolvibile, eventualmente, disapplicando la norma nella parte in cui non prevede di determinare l'aliquota in base agli scaglioni di reddito.

Redditi di lavoro autonomo e redditi diversi derivanti dallo svolgimento di attività

In ambito nazionale, lo svolgimento di un'attività di tipo professionale può dar luogo a diversi tipi di reddito.

Segnatamente, le attività svolte in maniera occasionale generano, ai sensi dell'articolo 67 del Tuir, redditi diversi, quelle svolte per professione abituale, ancorché non esclusiva, generano, ai sensi dell'articolo 53 del Tuir, redditi di lavoro autonomo.

Per entrambe le categorie citate, la base imponibile è calcolata come differenza tra compensi percepiti e spese sostenute.

Con esclusivo riferimento ai redditi di lavoro autonomo, esistono casi in cui la base imponibile è determinata in via forfettaria:

1. i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
2. i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 349/1973.

Il reddito di cui al punto 2, per ovvi motivi, difficilmente può essere conseguito da un non residente. Con riferimento al punto 1, invece, si evidenzia che tale tipologia reddituale, se il percettore non è l'autore o inventore, rientra nei redditi diversi di cui ci occuperemo in seguito.

I redditi conseguiti dall'autore o dall'inventore, purché non conseguiti nell'esercizio di impresa, sono tassati su base forfettaria e senza possibilità di deduzione analitica delle spese di produzione:

1. se l'autore o l'inventore ha meno di 35 anni, la base imponibile è pari al 60% del compenso
2. se l'autore ha più di 35 anni, la base imponibile è pari al 75% del compenso.

Trattamento impositivo dei residenti

Proventi percepiti al di fuori dell'esercizio di impresa

Se percepiti da soggetti residenti, i redditi elencati sono assoggettati, ai sensi dell'articolo 25 del Dpr 600/1973, a una ritenuta a titolo di acconto con aliquota del 20% e confluiscono nel reddito del contribuente, che può compensarli con le spese relative alla loro produzione.

Come accennato, per i redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo che sono tassati su base forfettaria, non è possibile dedurre alcun costo relativo alla loro produzione.

Proventi percepiti nello svolgimento di attività di impresa

Se percepiti nell'esercizio di attività di impresa, i compensi citati non sono assoggettati ad alcuna ritenuta e confluiscono per intero nel reddito di impresa. Stante l'inconciliabilità giuridica della categoria del reddito di lavoro autonomo, professionale od occasionale, con il concetto di impresa, quanto detto vale esclusivamente per i redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo.

Trattamento impositivo dei non residenti

Se percepiti da non residenti, l'articolo 25 del Dpr 600/1973 prevede che i compensi *de quibus* siano assoggettati a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta in misura pari al 30 per cento.

Detta ritenuta si applica sull'ammontare lordo del provento.

Per i soli redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo, la ritenuta si applica, come avviene per i residenti che li percepiscono al di fuori dell'esercizio di impresa, sulla base imponibile determinata in via forfettaria; ovviamente, è necessario che il soggetto non residente sia qualificabile come

inventore o autore.

Compatibilità con l'articolo 56 del Tfu

Consentendo la deduzione dei costi di produzione solo ai soggetti residenti, le norme citate non sono compatibili con il Tfu.

Con riferimento alla disciplina prevista per i redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo, è necessario fare una precisazione.

Come visto, nei confronti dei soggetti non residenti la base imponibile si calcola sempre in maniera forfettaria.

Per i soggetti residenti, invece, la base imponibile forfettaria opera solo se detti redditi sono conseguiti al di fuori dell'esercizio di impresa.

Pertanto, se i soggetti non residenti percepiscono detti redditi al di fuori dell'esercizio di impresa, la norma, dettando regole identiche a quelle previste per i residenti, è compatibile con il Tfu; l'applicazione ai non residenti di un'aliquota fissa può, comunque, creare disparità di trattamento simili a quelle evidenziate con riferimento ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione, risolvibile grazie all'applicazione delle più miti aliquote convenzionali.

Quando detti redditi sono percepiti da soggetti non residenti nell'esercizio di impresa, se i costi di produzione sostenuti superano quelli determinati in via forfettaria, la norma, trattando i non residenti in modo peggiore rispetto ai residenti, risulta in contrasto con l'articolo 56.

5 - continua

*La **prima puntata** è stata pubblicata venerdì 21 ottobre*

*La **seconda puntata** è stata pubblicata mercoledì 2 novembre*

*La **terza puntata** è stata pubblicata lunedì 7 novembre*

*La **quarta puntata** è stata pubblicata mercoledì 9 novembre*

di

Adolfo Trombetta

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/sistema-delle-ritenute-stress-test-alla-luce-della-3>