

# Il lavoro autonomo: spunti comparatistici

Francesco Cannas

1 dicembre 2023



# Agenda

- Il «panorama italiano» e la mancanza di una definizione «tributaria» di reddito
- Il fenomeno del lavoro nell'ordinamento italiano
- La «libera professione» tra Codice Civile e diritto tributario
- L'allargamento della zona grigia tra professione e impresa
- Spunti comparatistici
- Una prospettiva internazionale
- Prospettive future: tra una rigida bipartizione e la crescente «unificazione» delle categorie



## Il «panorama italiano» e la mancanza di una definizione «tributaria» di reddito

- Mancanza di una definizione unitaria e coerente di reddito ai fini tributari – ad essere definite sono piuttosto le fonti dei redditi
  - Es. agricoltore vs piccola impresa agricola
- Soluzioni «tributarie» autonome e che non sempre riflettono la realtà economica sottostante
- Redditi di lavoro autonomo e d'impresa
  - Assimilazione tra professionisti e imprenditori
  - Recenti sviluppi delle professioni ordinistiche, retaggi culturali e pulsioni ideologiche



Il «panorama italiano» e la mancanza di una definizione «tributaria» di reddito

- Differenza tra redditi di lavoro autonomo e impresa è di tipo **qualitativo**: modalità di estrinsecazione
  - Ripartizione basata **sull'intellettualità**... ma oggi sempre più spesso si crea valore con fattori produttivi limitati (es. innovazione digitale, influencer, etc.)
  - Esercenti le professioni liberali organizzate sempre più come imprese commerciali, anche in assenza di veicolo societario
- Sempre più difficile individuare **differenze ontologiche** e garantire un apprezzabile grado di certezza



# Il fenomeno del lavoro nell'ordinamento italiano

- Cosa è il lavoro?

- In generale è qualsiasi esplicazione di energia volta a un fine determinato
- Nell'ordinamento giuridico è invece un'attività idonea a produrre un risultato economicamente utile... oggetto di obbligazione civilistica e fonte di reddito

- Valore fondativo della Repubblica

- artt. 1 e 3, c. 2, Cost. (rimozione degli ostacoli che impediscono la partecipazione dei **lavoratori** all'organizzazione economica, politica, etc.)
- art. 4 Cost.: il lavoro è sia un diritto che un dovere



## Il fenomeno del lavoro nell'ordinamento italiano

- Nucleo di norme, contenute nel Titolo III sui rapporti economici, più specificamente gli artt. 35-39, 40 e 46 Cost., che mirano a tutelare alcune delle esigenze dei lavoratori ritenute dai padri costituenti particolarmente sensibili: retribuzione, formazione, riposo, etc.
- Ordinamento tributario: non ha una visione unitaria del fenomeno del lavoro, ma una estesa e solida fissazione di cardini interpretativi per la lettura dei singoli istituti... approccio nominalistico da cui discende una formulazione del presupposto d'imposta di carattere essenzialmente casistico



## La «libera professione» tra Codice Civile e diritto tributario

- Nozione dei redditi di lavoro autonomo è contenuta negli artt. 53 e 54 T.u.i.r.: «*dall'esercizio di arti e professioni*», intendendosi per tale «*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo [...]*».
  - Include le associazioni tra persone fisiche senza personalità giuridica (ex art. 5, c. 3, lett. c, T.u.i.r.)
- La lettura sistematica di questa normativa da parte della dottrina (Melis) mette in luce il carattere della **residualità** rispetto a quella del reddito d'impresa: in linea di massima calcolo della differenza tra «percepito» e costi, ma il rilievo avviene per cassa

La «libera professione» tra Codice Civile e diritto tributario

- **Residualità** (i.e. contrapposizione e coordinazione): constatazione che il legislatore non ha definito la portata e il contenuto esatto dell'espressione **arti e professioni**
  - Caratterizzazione positiva: arti e professioni sono sempre «tassate come lavoro autonomo»
  - Assenza di riferimento esplicito alle professioni ex art. 2229 c.c. – solo quelle ordinistiche per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi
  - Più generale è invece la nozione di arte – catalogo ex art. 53 T.u.i.r., casistica e nozioni pre-giuridiche





## La «libera professione» tra Codice Civile e diritto tributario

- **Arte**: l'essenza di questa nozione è costruita attorno al concetto di abilità manuale e trova la sua collocazione civilistica nell'art. 2222 c.c., che regola il contratto d'opera. Questa tipologia di contratto è anche allo stesso tempo quella maggiormente utilizzata nello svolgimento dell'attività d'impresa, con il risultato che nella prospettiva civilistica sussiste una differenza qualitativa molto sottile tra imprenditore e lavoratore autonomo
  - Anche la nozione di imprenditore ex art. 2082 c.c. non aiuta in quanto molto generica – inoltre, anche i professionisti in certa misura svolgono un'attività economica finalizzata alla fornitura di servizi



## La «libera professione» tra Codice Civile e diritto tributario

- Per la dottrina civilistica, il criterio decisivo per distinguere imprenditore e lavoratore autonomo e **nell'elemento dell'organizzazione:**
  - Etero-organizzazione (seppur minima, di fattori produttivi «esterni») vs auto-organizzazione (a supporto delle attività manuali o intellettuali)
  - Differente trattamento, *inter alia*, da parte del codice della crisi d'impresa
- Il legislatore del 1942 ha delineato un *genus* ampio di impresa che racchiude tutte le attività produttive, e di conseguenza **non si può affermare che vi sia un rinvio automatico da parte del legislatore tributario**



## La «libera professione» tra Codice Civile e diritto tributario

- Il legislatore tributario disegna poi due elementi costitutivi di natura soggettiva, che devono caratterizzare l'esercizio di arti e professioni:
  - **Abitualità** – non vi si possano far ricadere attività occasionali e l'attività deve essere caratterizzata da una serie di atti e di comportamenti ascrivibili ad un metodo di gestione economico, in quanto programmaticamente orientato a generare entrate di natura corrispettiva
  - **Professionalità** – raccordo tra atti economici e soggetti che li pongono in essere. Punto di partenza è l'impianto contabile.
- Il fatto che le categorie siano mantenute separate permette di farvi ricadere anche alcune fattispecie che possono presentare caratteri di occasionalità (es. il «prof. avv.»)



## La «libera professione» tra Codice Civile e diritto tributario

- Sentenza della Corte cost. n. 42/1980: non si può applicare l'ILOR ai redditi da lavoro autonomo (che vengono così accostati a quelli da lavoro dipendente e differenziati rispetto a quelli d'impresa)
  - La questione fu decisa sulla base della capacità contributiva, ma è interessante notare come i Giudici abbiano sottolineato «*i marcati tratti distintivi del lavoro autonomo nei confronti del lavoro dipendente sono certo incontestabili, sul piano del diritto tributario come già sul piano del diritto civile [...]»*.... Prima di individuare una **zona grigia intermedia fra i redditi sicuramente imprenditoriali e quelli sicuramente lavorativi**



## La «libera professione» tra Codice Civile e diritto tributario

- La differenza ontologica tra le due categorie reddituali risiede per la Corte nella **rilevanza della componente patrimoniale che caratterizza l'attività lavorativa sottostante**
- Già allora tale criterio risultava di difficile applicazione
  - Esempio: Si pensi a talune attività di intermediazione nella circolazione dei beni ex art. 2195 c.c., la cui componente patrimoniale è sicuramente di dimensioni molto ridotte
  - Di converso, non è raro imbattersi in esercenti di alcune delle c.d. *professioni ordinistiche* la cui attività è caratterizzata da un apporto organizzativo e patrimoniale massiccio, tanto da funzionare di fatto in maniera non troppo dissimile da un'impresa (es. alcuni odontoiatri)



L'allargamento della zona grigia tra professione e impresa

- Prendiamo ad esempio due *professioni ordinistiche* che si occupano di tributi:
  - Avvocati: storicamente basata su un rapporto prevalentemente individuale tra avvocato e cliente. Le dinamiche di questa professione sono state sempre sostanzialmente molto simili addirittura per un paio di secoli addietro e in gran parte del mondo, con alcune differenze significative solo su alcuni aspetti specifici
  - Dottori commercialisti: idem. Fino agli anni '70 il conteggio delle imposte richiedeva un lungo tempo dedicato all'analisi della documentazione contabile di ciascun contribuente assistito.



L'allargamento della zona grigia tra professione e impresa

- A partire dagli anni '80 di sono affacciati sul mercato gli «studi internazionali», le «Big4», le c.d. *multidisciplinary practice*
- Dal punto di vista dell'organizzazione del lavoro si identificano **tre grandi fattori di cambiamento:**
  - Clientela sempre più propensa a ridurre i costi della consulenza legale e fiscale
  - La c.d. *liberalizzazione* – termine di per sé piuttosto generico che assume un significato specifico a seconda dell'ordinamento a cui ci si riferisce.
  - Innovazione tecnologica – influenza soprattutto la consulenza fiscale e legale compilative (es. dichiarazione precompilata, fatturazione elettronica, in futuro AI, etc.)



L'allargamento della zona grigia tra professione e impresa

- Tra le conseguenze vi è il progressivo assottigliamento della differenza tra professione e impresa
  - Destutturazione / scomposizione degli incarichi professionali vs specializzazione
  - modelli organizzativi sempre più complessi e tradizionalmente percepiti come di natura imprenditoriale e manageriale (es. uffici personale, marketing, sviluppo brand, etc.)
- la loro organizzazione assomiglia sempre di più all'etero-organizzazione dei fattori produttivi posta in essere dalle imprese commerciali che forniscono servizi





# Spunti comparatistici

- Nella tradizione c.d. di *common law*, i proventi del lavoro autonomo e quelli dell'attività d'impresa sono considerati in maniera sostanzialmente unitaria ai fini dell'imposizione sui redditi
- Regno Unito: il concetto di categoria reddituale corrisponde grosso modo a quello che dall'inglese si traduce di volta in volta in *fonti (sources)*, *categorie (categories)* o *componenti (components)* del reddito .  
Es: redditi derivanti dalla locazione di proprietà immobiliari, da pensioni, risparmio, investimenti e da dividendi, oltre ai c.d. redditi vari (*miscellaneous income*)

(continua...)



# Spunti comparatistici

- Nella categoria dei **trading income**, che potremmo in maniera a-tecnica tradurre come redditi commerciali e sono computati in maniera simile per le persone fisiche e giuridiche, ricadono unitariamente – seppur con qualche minima differenza – i redditi provenienti da qualsiasi commercio, professione o mestiere
  - Anche nel Regno Unito, poi, vi sono regimi fiscali riservati ai contribuenti di minori dimensioni (*smaller businesses*), siano essi persone fisiche o giuridiche – i quali possono beneficiare del principio di cassa (in passato circoscritto ad alcune categorie come i *barrister*)

# Spunti comparatistici

- La normativa si limita a definire la parola *trade* genericamente come “*qualsiasi impresa di natura commerciale*” – la giurisprudenza ha cristallizzato sei principi noti come **badges of trade**, ossia i segni distintivi o presunzioni della commercialità. Essi sono:
  - l’oggetto dei negozi posti in essere ;
  - la frequenza con cui negozi tra loro simili sono posti in essere;
  - le circostanze in cui i negozi sono posti in essere ;
  - gli eventuali interventi modificativi sul bene oggetto del negozio ;
  - il motivo del negozio ; e
  - la durata del periodo in cui si ha la proprietà di beni oggetto di negozi giuridici

# Spunti comparatistici

- La lista appena proposta non è tuttavia esaustiva, dal momento che nella pratica quotidiana l'amministrazione finanziaria britannica (HMRC) ha preso in considerazioni anche altre circostanze, come ad esempio la struttura finanziaria dell'attività e le altre imprese in cui il soggetto passivo risulta coinvolto, e in nessun caso gli elementi che la compongono devono essere intesi in senso assoluto

# Spunti comparatistici

- Australia: concetto di reddito imponibile (taxable income) - indicato nella normativa semplicemente come il risultato della sottrazione tra **reddito valutabile (assessable income)** e deduzioni (*deductions*)
  - A sua volta il «reddito valutabile» è dato dalla somma tra il **reddito ordinario (ordinary income)**, una singola categoria molto ampia di cui la norma non fornisce una definizione precisa e che racchiude la gran parte dei proventi da lavoro, intendendo per tale sia quello dell'imprenditore che del professionista, con l'esclusione delle plusvalenze (*capital gains*), e il reddito statutario (statutory income), entro cui ricadono alcune fattispecie che il legislatore ha ritenuto invece di dover elencare puntualmente

# Spunti comparatistici

- Per quanto riguarda il **reddito ordinario**, la norma si limita a disporre che esso corrisponda al reddito nel modo in cui esso è comunemente inteso (**according to ordinary concepts**), demandando così al *common law*, e quindi alla giurisprudenza, il compito di dettagliarne la definizione e delimitarne il perimetro applicativo
  - tale categoria ricomprende sia i **redditi che derivano dallo sforzo della persona (income from personal exertion)**, che quelli che derivano dalla **conduzione di affari (income from business)**

# Spunti comparatistici

- Un certo livello di nebulosità si riscontra invece per quanto riguarda l'imputazione temporale delle componenti reddituali, dal momento che il diritto statutario australiano non contiene criteri stringenti che impongano al contribuente di adottare il principio di cassa piuttosto che quello di competenza –  
Giurisprudenza:
  - si dovranno utilizzare le “ordinarie pratiche commerciali” (*ordinary business and commercial principles*)
  - devono essere adottati criteri contabili (*methods of accounting*) che siano in grado di dare “una rappresentazione corretta del vero reddito del contribuente
  - Deve essere utilizzato il criterio che più accuratamente rappresenta «la verità e la realtà della situazione»

# Spunti comparatistici

- Nella pratica pare esservi un «ampio impiego» del principio di cassa (es. una sentenza che riguarda un avvocato con alle dipendenze una segretaria – per cui l’applicazione del principio di competenza porterebbe ad un calcolo artificiale e troppo gravoso)
  - Di converso, il principio di competenza è considerato essere solitamente più idoneo al fine imputare il reddito delle grandi associazioni tra professionisti (*professional partnership*), per le quali è necessario considerare la struttura e non un eventuale risparmio d’imposta



# Spunti comparatistici

- Malesia: sono annoverate sei categorie di reddito (*sources of income*), delle quali una è rubricata **gains or profits from a business, for whatever period of time carried on** (introiti o profitti derivanti dagli affari, realizzati in qualsiasi lasso di tempo) e ricomprende sia redditi di lavoro autonomo che d'impresa
- E' lo stesso Act malesiano a fornire una definizione di business come «professione, vocazione, commercio e qualsiasi attività di manifattura, impresa o attività di natura commerciale, con l'esclusione dei rapporti di lavoro subordinato» (è la norma a considerare le due tipologie di reddito nella stessa categoria)



# Spunti comparatistici

- Per quanto riguarda il significato da attribuire a ciascuno di questi termini, poi, l'interprete deve fare riferimento anche qui alla copiosa giurisprudenza delle corti di common law di vari Paesi:
  - Profession: un'occupazione che richieda capacità puramente intellettuali, ovvero nel caso in cui richieda anche competenze manuali, come nel caso della pittura e della scultura, o della chirurgia, che queste siano controllate dalle capacità intellettuali dell'operatore
  - Vocation: significato analogo a quello di chiamata (*calling*) e indica il modo in cui una persona trascorre la propria esistenza (es. scommesse sui cavalli).

# Spunti comparatistici

- Per quanto concerne i termini riferiti alle altre fattispecie elencate, anche il sistema malese, sul modello di quello inglese, conosce una serie di **badges of trade**, ossia dei **segni distintivi della commercialità**, di origine giurisprudenziale e provenienti dalle corti di vari Paesi di *common law*, che sono impiegati nella pratica per individuare i redditi d'impresa.

L'elaborazione – anche dottrinale – di questi badges è generalmente percepita come molto rilevante, non da ultimo perché gli stessi sono impiegati anche nella distinzione tra reddito che deriva dagli affari (*business income*), il quale è sottoposto a tassazione nei termini appena descritti, e gli introiti che derivano dal capitale

# Una prospettiva internazionale

- Anche spostando l'attenzione dalla dimensione comparatistica a quella internazionale emerge come i proventi del lavoro autonomo e quelli dell'attività d'impresa siano spesso considerati in maniera sostanzialmente unitaria ai fini dell'imposta sui redditi
- OECD Model: è di un certo rilievo la cancellazione nel mese di aprile dell'anno 2000 dell'articolo 14, rubricato *Independent Personal Services*.

# Una prospettiva internazionale

## Article 14 OECD MC - “INDEPENDENT PERSONAL SERVICES”

*1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities. If he has such a fixed base, the income may be taxed in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base.*

*2. The term “professional services” includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.*



# .... ed eurounitaria

- La Commissione europea ha chiarito, nella raccomandazione 6 maggio 2003, n. C(2003)1442 , che *“si considera impresa ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un’attività economica. In particolare, sono considerate tali le entità che esercitano un’attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone o le associazioni che esercitano un’attività economica”*.
- Nella prospettiva europea, quindi, le dimensioni dell’impresa e della professione si sovrappongono ampiamente, con la conseguenza che anche l’attività dei professionisti è considerata come economica e obbliga questi ultimi a ottemperare, ad esempio, agli obblighi di comunicazione ai fini della normativa sugli aiuti di stato



Prospettive future: tra una rigida bipartizione e la crescente «unificazione» delle categorie

- Anche in Italia, nonostante la rigida separazione teorico-concettuale, non sono mancate circostanze in cui le categorie reddituali in questione sono state di fatto messe in relazione ovvero trattate unitariamente.
- Sono sempre più numerosi i casi in cui è rivista l'attuale partizione nettamente orizzontale (qualitativa) tra le due tipologie di reddito attorno al quale è stato costruito il sistema tributario italiano, a favore invece di una partizione più marcatamente verticale (quantitativa)
  - il fulcro della modalità di imposizione sui redditi non è più la differenza ontologica tra le attività da cui questi redditi traggono origine, ammesso che vi sia mai stata, bensì l'elemento dimensionale del contribuente



Prospettive future: tra una rigida bipartizione e la crescente «unificazione» delle categorie

- Si pensi *in primis* a quella che è piuttosto impropriamente chiamata **flat tax o anche flat tax all'italiana**. Introdotto nella sua forma attuale dalla legge di bilancio 2019 – regime forfetario agevolativo basato sull'applicazione di un'aliquota unica per i contribuenti persone fisiche che percepiscono compensi al di sotto di una certa soglia ed esercitano, indistintamente, attività d'impresa, arti o professioni
  - Effetti però per certi versi opposti rispetto all'impianto di *common law*, dal momento che questo regime dovrebbe incentivare il lavoro autonomo (es. impianto contabile più semplice)





Prospettive future: tra una rigida bipartizione e la crescente «unificazione» delle categorie

- Una certa confusione caratterizza la tassazione del reddito derivante dall'esercizio associato delle professioni e dalle società tra professionisti.
  - Nella recente sentenza n. 7407/2021 , la Corte di Cassazione ha rigettato le tesi dell'Amministrazione finanziaria e stabilito che la società tra professionisti debba essere di volta in volta assoggettata ad una verifica concreta sull'organizzazione effettiva al fine di qualificare il reddito prodotto nell'area dell'impresa o del lavoro autonomo, così come avvenuto anche nel contesto dell'IRAP
  - Incertezza vs attenzione alle specificità



Prospettive future: tra una rigida bipartizione e la crescente «unificazione» delle categorie

- Nell'ambito della recente «legge delega» per la riforma fiscale si sta lavorando sull'ipotesi dei «concordati preventivi biennali», i quali dovrebbero essere usufruibili con le stesse modalità sia da parte degli imprenditori che dei professionisti



Prospettive future: tra una rigida bipartizione e la crescente «unificazione» delle categorie

- In una prospettiva *de iure condendo*:
  - Riconoscere i pregi dell'attuale sistema, che permette una valutazione «sartoriale» delle situazioni individuali (etero-organizzazione)
  - Una seconda possibilità potrebbe essere quella di assecondare alcune delle pulsioni ideologiche presenti nel dibattito sulla tassazione delle professioni e promuovere una ridefinizione delle due categorie in questione sulla base della natura liberale dell'attività svolta (equità orizzontale vs certezza)
  - Piena assimilazione delle due categorie con eventuale trattamento differenziato sulla base delle dimensioni (superamento dell'idea di differenza ontologica)
  - *Dual Income Tax*: disaggregazione dei redditi di lavoro autonomo e impresa

