



Le modifiche alla disciplina sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo impone un'attenta analisi riguardo alla non imponibilità del rimborso delle spese sostenute dal professionista per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente. Si attendono chiarimenti ufficiali.

La disciplina relativa al reddito di lavoro autonomo è stata completamente modificata dall'art. 5 D.Lgs. 192/2024, che attua l'art. 5 c. 1 lett. f) L. 111/2023 (legge delega).

Attraverso detta legge si dà attuazione alla delega secondo i seguenti principi direttivi:

- il concorso alla formazione del reddito di lavoro autonomo di tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo conseguiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale (c.d. criterio di onnicomprensività, analogo a quello previsto per i redditi di lavoro dipendente);
- l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente e la conseguente indeducibilità delle medesime spese dal reddito dell'esercente l'arte o la professione;
- l'imputazione temporale dei compensi nello stesso periodo d'imposta nel quale il committente è obbligato a effettuare le relative ritenute, al fine di risolvere la problematica sorta in relazione ai pagamenti effettuati tramite bonifici bancari;
- la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti.

Riforma fiscale: modifica delle regole attinenti al reddito di lavoro autonomo

In prima battuta, focalizzando l'attenzione sulla modifica delle regole attinenti al reddito di lavoro autonomo, deve essere evidenziato che, con il D.Lgs. 192/2024, la precedente versione dell'art. 54 TUIR è stata riscritta, "spacchettandola" in più articoli, che vanno dall'art. 54 all'art. 54-octies, al fine di una più agevole individuazione della disciplina relativa a ciascun componente di reddito (Relazione illustrativa).

Con la nuova versione, viene introdotto, quale criterio generale di determinazione del reddito di lavoro autonomo, il principio di onnicomprensività, disponendo che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività.

Pertanto, come chiarisce la relazione illustrativa, con l'introduzione del principio di onnicomprensività è stata attribuita rilevanza, seppure soltanto implicitamente, a componenti reddituali che nell'ambito del reddito d'impresa costituiscono sopravvenienze attive e passive in senso proprio e, in particolare, a quelle che costituiscono rettifiche, in aumento o in diminuzione, di componenti positivi e negativi che hanno concorso a formare il reddito di precedenti periodi d'imposta.

Quanto al criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito al periodo d'imposta, il nuovo c. 1 dell'art. 54, conferma la rilevanza del principio di cassa, fatte salve le deroghe espressamente previste (ad esempio, per ammortamenti, canoni di leasing, quote di TFR).

Di particolare pregio è la parte del rinnovato art. 54, che tratta dei compensi percepiti dai professionisti in un anno successivo rispetto all'erogazione effettuata dal committente. In precedenza, come aveva precisato l'Agenzia delle Entrate con la Circ. AE 23 giugno 2010 n. 38/E, in caso di pagamento del compenso tramite bonifico bancario, il momento in cui il professionista conseguiva l'effettiva disponibilità delle somme corrispondeva a quello in cui questi riceveva l'accredito sul proprio conto corrente e, quindi, assoggettava il compenso stesso a tassazione. Per il committente che pagava il compenso, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di effettuare la ritenuta, rilevava invece il momento in cui era stato effettuato il pagamento ovvero quello in cui le somme erano uscite dalla propria disponibilità. Il professionista, peraltro, scomputava la ritenuta subito nel periodo d'imposta in cui il compenso al quale il prelievo attiene concorreva a formare il reddito.

Capita spesso, però, che il bonifico venga effettuato negli ultimi giorni dell'anno e, pertanto, il momento in cui il compenso si considera percepito da parte del professionista potrebbe non coincidere con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo in cui il committente deve effettuare la ritenuta e includere quest'ultima nel modello 770. Al fine di risolvere tale problematica, ora viene previsto che le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo da parte di quest'ultimo di effettuazione della ritenuta.

Esemplificando, un compenso erogato al professionista con bonifico da parte del committente a fine dicembre 2024, con pagamento della ritenuta entro il 16 gennaio 2025, dovrà essere dichiarato dal professionista stesso nel 2024, anche se quest'ultimo riceve l'effettiva disponibilità sul c/corrente nel 2025.

Resta fermo che, nel caso in cui il compenso non sia soggetto a ritenuta, il medesimo è imputato al periodo d'imposta in cui è stato percepito secondo l'ordinario criterio di tassazione per cassa.

A fronte del principio di onnicomprensività, il nuovo c. 2 dell'art. 54, prevede l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito delle somme percepite a titolo di:

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

Particolare attenzione occorre prestare alla lett. sub b), dato che i rimborsi analitici, ad esempio, delle spese di viaggio, trasporto, vitto e alloggio diventano del tutto irrilevanti ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non concorrendo dette somme alla formazione del reddito sia dal lato attivo, con conseguente inapplicabilità della ritenuta da parte del committente, sia dal lato passivo, con conseguente indeducibilità delle spese sostenute oggetto di rimborso.

Spunti critici: imponibilità delle spese con riguardo all'IVA

Una prima criticità attiene all'imponibilità di dette spese con riguardo all'IVA. La novella, infatti, tratta l'aspetto relativo alle imposte sui redditi, ma nulla dispone in merito al trattamento IVA.

Ne consegue che, poiché le spese che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo sono anticipate e sostenute dal professionista per conto del committente, sono assoggettate a IVA. In questo caso, peraltro, non si può invocare l'applicazione dell'art. 15 DPR 633/72, laddove si dispone la non imponibilità IVA delle spese anticipate "in nome e per conto" del cliente, in quanto nell'ipotesi contenuta nella novella, le spese sono sostenute dal professionista e a questi intestate. Nella fattispecie, invece, prevista dal citato art. 15, le spese sono intestate direttamente al committente/cliente.

Spunti critici: applicazione delle novità in materia del rimborso spese

Un secondo aspetto critico, riguarda l'applicazione delle novità in materia del rimborso spese, di cui al sub b), ai soggetti forfetari. Sul punto, urge comprendere se dette spese rientrano o meno tra i compensi soggetti a tassazione per effetto del principio di "onnicomprensività".

Dato che la regola sulla non concorrenza alla formazione del reddito delle spese rimborsate di cui sopra, dovrebbe valere per tutti i professionisti, a prescindere dal regime contabile adottato, si è del parere che lo stesso rimborso non sia soggetto a tassazione. Si attendono, comunque, chiarimenti ufficiali.

Infine, per effetto della nuova disciplina, il rimborso in esame non è assoggettato a ritenuta di somme che, seppure incassate dall'esercente arte o professione, non comportano un incremento del suo reddito imponibile.

Per qualsiasi informazione non esiti a contattarci, siamo come sempre, a sua disposizione.

Cordiali saluti

TBG STUDIO - STUDIO RECCINI – STUDIO RIPAMONTI