

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

Nicola Giuliano - Dottore commercialista
Raffaella Arbini - Dottore commercialista

Aldo Fazzini - Consulente
Claudio Capra - Consulente aziendale

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Circolare n. 04/2025 – La riforma dei compensi di lavoro autonomo dal 1° gennaio 2025

Professionisti e rimborsi-spese analitici: cambio di regime fiscale dal 1° gennaio 2025

Secondo la formulazione dell'art. 54 del TUIR in vigore fino al 30 dicembre u.s., le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico, oggetto di addebito analitico in capo al committente, concorrevano alla determinazione degli onorari complessivi, per poi essere neutralizzate, sotto il profilo reddituale, mediante l'integrale deducibilità delle stesse.

Per i **professionisti in regime ordinario**, le spese oggetto di riaddebito analitico (tipicamente quelle di trasferta, vitto e alloggio) erano redditualmente neutre, in quanto da un lato concorrevano all'ammontare dei compensi derivanti dall'attività professionale o artistica e, dall'altro lato, concorrevano per intero – senza subire, ad esempio la limitazione al 75% normalmente prevista per tali tipologie di spese, né la limitazione in misura percentuale del 2% rispetto agli onorari complessivi – alla determinazione delle spese addebitate analiticamente al committente, deducibili dai compensi.

Anche per i **professionisti in regime forfetario** l'ammontare delle spese oggetto di riaddebito analitico concorreva alla quantificazione del monte-compensi, senza che, tuttavia, fosse possibile dedurle analiticamente, con la conseguenza che il totale degli onorari, e quindi il reddito imponibile, risultava “gonfiato” dalle spese stesse (al netto della deduzione forfettaria dei costi prevista con percentuali variabili in relazione alla tipologia di attività svolta).

L'art. 5 del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 (decreto di riforma Irpef e Ires) è intervenuto riscrivendo completamente le regole di determinazione dei redditi di lavoro autonomo e modificando l'art. 54 del TUIR, operando un totale “riordino” a seguito del quale l'art. 54 stesso è stato parcellizzato nei nuovi articoli da 54 a 54-octies.

Sulla base delle modifiche intervenute, **a partire dal 1° gennaio 2025, le spese sostenute per conto del cliente nell'esercizio dell'attività professionale sono escluse dalla formazione del reddito di lavoro autonomo.**

La mutata qualifica dei rimborsi analitici (da somme assimilate agli onorari, a somme che non concorrono alla formazione del reddito), comporta anche i conseguenti e correlati aspetti di addebito in via di rivalsa del contributo per la cassa nazionale dell'ordine professionale e per l'assoggettamento a ritenuta d'acconto.

Pertanto, nell'ipotesi di un professionista iscritto a cassa con rivalsa del contributo nella misura del 4%, che riceva un incarico da un cliente in favore del quale effettui una trasferta di alcuni giorni e sostenga spese di pernottamento e pasti per un ammontare pari a 1.000 euro più IVA (con fattura dell'albergo intestata al professionista - che la contabilizza, portando in detrazione l'IVA assolta sull'acquisto – e oggetto di successivo riaddebito analitico in capo al committente), si hanno le due seguenti distinte situazioni:

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

Parcella di riaddebito in caso di spesa sostenuta nel 2024

Rimborso analitico spese di vitto e alloggio con riferimento all'incarico professionale..... come da fattura n. del emessa da	€ 1.000,00
Rivalsa Cassa professionale 4%	€ 40,00
Base imponibile IVA	€ 1.040,00
IVA ordinaria 22%	€ 228,80
Totale fattura	€ 1.268,80
a dedurre Ritenuta d'acconto 20% su onorario	€ - 200,00
NETTO A PAGARE	€ 1.068,80

Nel modello REDDITI 2025 per l'anno d'imposta 2024 il rimborso di € 1.000,00 concorrerà alla determinazione degli onorari complessivi di cui al rigo RE2, mentre la medesima somma sarà indicata quale costo integralmente deducibile al rigo RE15 colonna 2.

Parcella di riaddebito in caso di spesa sostenuta nel 2025

A partire dal 2025, il rimborso non assume più natura di onorario e, di conseguenza, non è più assoggettato a rivalsa cassa professionale, né subisce ritenuta d'acconto.

Rimborso analitico spese di vitto e alloggio con riferimento all'incarico professionale..... come da fattura n. del emessa da	€ 1.000,00
Rivalsa Cassa professionale 4%	€ -
Base imponibile IVA	€ 1.000,00
IVA ordinaria 22%	€ 220,00
Totale fattura	€ 1.220,00
a dedurre Ritenuta d'acconto 20% su onorario	€ -
NETTO A PAGARE	€ 1.220,00

Nel modello REDDITI 2026 per l'anno d'imposta 2025 il rimborso di € 1.000,00 **non** concorrerà più alla determinazione degli onorari complessivi di cui al rigo RE2; parimenti, la medesima somma diventerà totalmente indeducibile e non dovrà essere indicata al rigo RE15 colonna 2 (rigo che perderà la sua funzione di evidenziazione delle somme oggetto di riaddebito analitico).

A fronte della generalizzata indeducibilità delle spese che sono state sostenute per conto del cliente, nel caso in cui il rimborso non venga effettuato, le spese stesse potranno essere dedotte a partire dalla data in cui:

1. il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato ad uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al d.lgs. 12.1.2019, n. 14, o a procedure estere equipollenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;
2. la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
3. il diritto alla riscossione del corrispondente credito si è prescritto.

Le spese che sono state sostenute e addebitate analiticamente al committente ai sensi dell'art. 54, comma 2, lett. b), di importo, comprensivo del compenso ad esse relativo, non superiore a € 2.500 che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione, sono in ogni caso deducibili dal periodo di imposta nel corso del quale scade il periodo annuale.

Compensi dei professionisti imponibili nell'anno in cui è operata la ritenuta

Ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, viene confermato il **principio di cassa**, fatte salve le eccezioni espressamente previste (ammortamenti, canoni di leasing e quote di TFR, deducibili per competenza).

A partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024, però, il DLgs. 192/2024, introduce un'importante novità che riguarda i compensi erogati da clienti o committenti che rivestono la qualifica di sostituto d'imposta (quali, ad esempio, società, imprese individuali e altri professionisti): in questo caso, infatti, le somme e i valori in genere, percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto medesimo, devono essere imputati al periodo d'imposta in cui sussiste l'obbligo di effettuazione della ritenuta da parte del sostituto.

Si consideri, ad esempio, che il 30 dicembre X una società abbia impartito un ordine di bonifico a saldo di una determinata prestazione e la somma sia stata accreditata sul conto corrente del professionista il 2 gennaio X+1. In tale ipotesi, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/2010 (§ 3.3), il committente deve indicare il compenso erogato e la ritenuta d'acconto operata nella Certificazione Unica e nel modello 770 relativi all'anno X, atteso che le somme sono uscite dalla propria disponibilità in tale anno; per contro, secondo la normativa ante-modifica, il professionista dichiarava l'emolumento percepito e indicava la ritenuta subita nel modello REDDITI relativo all'anno X+1, posto che per lui il provento concorreva alla formazione del reddito di lavoro autonomo in tale anno di effettivo incasso dell'onorario.

Per effetto della modifica intervenuta, anche per il professionista il compenso percepito diviene imponibile nel periodo d'imposta in cui sussiste, per il sostituto, l'obbligo di operare la ritenuta (e, quindi, sulla base dell'esempio di cui sopra, nell'anno X) e deve essere dichiarato nel modello REDDITI relativo all'anno X.

Resta fermo che, nel caso in cui il compenso non sia soggetto a ritenuta (corresponsione da parte di privato o professionista soggetto al regime forfettario), il medesimo è imputato al periodo d'imposta in cui è stato effettivamente percepito secondo l'ordinario criterio di tassazione di cassa.

Lo Studio resta a disposizione per eventuali chiarimenti.

Distinti saluti.

15 gennaio 2025

Studio Giuliano