



Dott.ssa MIRELLA LONGO  
Dott. MATTEO CEIRANO  
Dott.ssa ANTONELLA BORRA

CIRCOLARE N. 004/2025

Gentili Clienti,

il D.lgs. 13.12.2024 n. 192 (c.d. D.lgs. di “Riforma dell’Irpef e dell’Ires”) ha disposto un riordino della normativa sul lavoro autonomo, intervenendo sulla definizione dello stesso e sulla disciplina specifica di alcuni aspetti.

### Art. 54 – Determinazione del reddito di lavoro autonomo

Il nuovo art. 54 del Tuir introduce una nozione onnicomprensiva di reddito di lavoro autonomo:

“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”

Rispetto alla precedente normativa, si passa dunque dal parlare di “compensi” a “somme e valori in genere a qualunque titolo percepiti”.

### Criterio di cassa

La riforma conferma il principio di cassa quale criterio di imputazione temporale di proventi e oneri in base al quale il reddito è determinato dalla differenza tra:

- le somme e i valori in genere **percepiti**
- e l’ammontare delle spese **sostenute**.

Rimangono le consuete eccezioni di deducibilità per competenza per:

- 1) ammortamenti
- 2) leasing
- 3) TFR lavoro dipendente

### Coincidenza tra imputazione periodo temporale dei compensi ed effettuazione delle ritenute

I proventi percepiti nel periodo d’imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d’imposta devono essere imputati al periodo d’imposta in cui sussiste l’obbligo per quest’ultimo di effettuazione della ritenuta.





Dott.ssa MIRELLA LONGO  
Dott. MATTEO CEIRANO  
Dott.ssa ANTONELLA BORRA

Con tale modifica si intende evitare lo sfasamento temporale tra il momento di effettuazione e quello di scomputo della ritenuta. In precedenza, infatti, nell'ipotesi di pagamento delle prestazioni professionali al termine dell'anno, poteva accadere che il momento in cui il provento si considerava incassato da parte del percipiente non coincidesse con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo o del mese in cui il soggetto che ha effettuato il pagamento doveva effettuare il versamento della ritenuta e includerla nella Certificazione Unica e nel modello 770. Tale circostanza poteva condurre a contestazioni in sede di controllo formale della dichiarazione (ex art. 36-ter del DPR 600/73).

### Compensi: esclusioni specifiche

Non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di:

- ✓ contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde. Rimane, invece, imponible, in quanto parte integrante dei compensi, l'ammontare della maggiorazione del 4% addebitata ai committenti in via definitiva da parte dei professionisti iscritti alla Gestione separata INPS.
- ✓ rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico (vitto, alloggio, viaggio e trasporto) e addebitate analiticamente in capo al committente. Le medesime spese non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene
- ✓ riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati (es. energia elettrica, telefono, segreteria), anche promiscuamente, per l'esercizio di tali attività e per i servizi a essi connessi (come chiarito dalla Circolare 38/E del 23.6.2010, tali somme rappresentano un minor costo).

Per effetto della nuova disciplina, 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 tali 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).

### Rimborsi e riaddebiti (art. 54-ter)

Per evitare che in capo all'esercente arti e professioni il costo resti, di fatto, indeducibile nel caso di mancato rimborso da parte del committente, si prevede che le spese non rimborsate da parte del committente siano deducibili, in capo all'artista o al professionista, dalla data in cui:

- il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione della crisi e dell'insolvenza disciplinati dal D.lgs. 14/2019 (es. liquidazione giudiziale, concordato preventivo, accordo di ristrutturazione dei debiti, concordato semplificato o minore, ecc.) o a procedure estere equivalenti,





**Dott.ssa MIRELLA LONGO**  
**Dott. MATTEO CEIRANO**  
**Dott.ssa ANTONELLA BORRA**

previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni (per ognuno degli istituti in oggetto, viene individuato il momento in cui il committente si considera a essi assoggettato);

- la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
- il diritto alla riscossione del corrispondente credito è prescritto.

In ogni caso, per evitare l'esperimento di procedure dal costo superiore alle somme da recuperare, per le spese di modesta entità (non superiori, cioè, a 2.500 euro, tenendo conto anche del compenso a esse relativo), ne viene proposta la deducibilità se, entro un anno dalla loro fatturazione, il committente non ha provveduto al rimborso, a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale scade tale periodo annuale.

Nel caso in cui le spese oggetto di deduzione siano successivamente rimborsate, le stesse concorreranno alla formazione del reddito di lavoro autonomo nel periodo d'imposta della relativa percezione.

### Tracciabilità delle spese di trasferta

Analogamente alle imprese, anche per gli esercenti arti e professioni, in base alla Legge di Bilancio 2025, le spese di seguito elencate per:

- prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande, addebitate analiticamente al committente;
- viaggio e trasporto, effettuati mediante gli autoservizi pubblici non di linea (taxi o autonoleggio con conducente), addebitate analiticamente al committente;
- rimborsi analitici delle medesime spese (cioè, vitto e alloggio, viaggio e trasporto) sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposte a lavoratori autonomi

devono essere sostenute, per essere deducibili, con versamento bancario o postale o con altri sistemi di pagamento tracciabili.

Se le spese chieste a rimborso al committente fossero calcolate con criteri forfetari, i nuovi obblighi di tracciabilità dovrebbero essere inapplicabili così come nel caso le spese sostenute dal professionista non vengano riaddebitate al committente. Peraltro, vista la delicatezza della questione, si attende una conferma espressa in tal senso.

### Spese di manutenzione

Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili divengono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi (quindi in 6 quote costanti). Per gli immobili a uso promiscuo, fermo restando tale arco temporale, la misura di deducibilità scende al 50%.

Le spese di manutenzione ordinaria, invece, sono deducibili nell'esercizio di sostenimento (50% per gli immobili a uso promiscuo), secondo le regole generali.

### Ammortamento dei beni mobili strumentali





Dott.ssa MIRELLA LONGO  
Dott. MATTEO CEIRANO  
Dott.ssa ANTONELLA BORRA

Per l'ammortamento dei beni mobili strumentali (ad esclusione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, viene confermata la disciplina già applicabile, prevedendo però due novità:

- la riduzione alla metà della quota di ammortamento deducibile nel primo periodo d'imposta;
- la deducibilità del costo residuo del bene non ancora completamente ammortizzato, in caso di sua eliminazione.

È tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore ad euro 516,40.

Cordiali saluti

COMMERCIALISTI ASSOCIATI THESAURO

