

GUARDUCCI LORENZINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti

Dott. Enrico Guarducci
Dott. Domenico Ciafardoni
Dott. Salvatore Marchese
Dott. Gianluca Bogini
Dott. Giulio Nicolò Campagni
Dott. Nicola Sportolari
Dott. Marco Battistini
Dott.ssa Veronica Bonciarelli

Ai Preg.mi
Signori Clienti
Loro Sedi

Circolare n. 02/2025

Perugia, 23 gennaio 2025

REDDITI LAVORO AUTONOMO – NUOVO ARTICOLO 54 TUIR

Il D.Lgs 13/12/2024, n. 192, in vigore dal 31/12/2024, ha attuato una rilevante revisione del regime impositivo dei **redditi di lavoro autonomo**, riscrivendo integralmente l'articolo 54 del TUIR e articolandolo nei nuovi articoli da 54 a 54-octies. Le principali novità riguardano:

- *Ampliamento della base imponibile*
- *Tassazione dei rimborsi spesa*
- *Bonifici a cavallo d'anno*

AMPLIAMENTO DELLA BASE IMPONIBILE

Nella nuova formulazione dell'art.54 comma 1 Tuir è previsto che il reddito da lavoro autonomo è costituito dalla differenza tra i costi afferenti l'attività professionale e **tutte le somme e valori in genere a qualunque titolo percepite** in relazione all'attività artistica o professionale.

Nella versione precedente dell'art. 54 si faceva riferimento NON alle somme ma ai compensi.

Esempio:

Riaddebito del costo della segreteria di studio che, come lavoratrice dipendente svolge attività a favore di due professionisti. Il professionista datore di lavoro procede al riaddebito di tale costo ad un secondo professionista utilizzatore di servizi. Fino al 2024 il riaddebito non è inquadrato come reddito da lavoro autonomo perché non si tratta di un compenso per l'attività esercitata. Il professionista che riaddebita parte del costo si deduce una somma pari alla differenza tra il costo globale e la quota riaddebitata. Dal 2025 la somma addebitata costituisce un compenso vero e proprio, e come tale soggetto a ritenuta d'acconto. Conseguentemente il costo sarà deducibile nella sua totalità.

RIMBORSI SPESA

Il D.Lgs. 192/2024 ha modificato l'art.54 comma 2 del Tuir prevedendo che dal 01 gennaio 2025 le somme percepite dal professionista a titolo di rimborso delle spese sostenute per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, **NON concorrono a formare il reddito e non sono più da considerarsi, come invece accadeva in precedenza "onorari"**.

Sotto il profilo IVA, non si tratta di somme escluse ex art. 15 del D.P.R. 633/1972, in quanto non anticipate in nome e per conto, posto che il caso qui in esame vede il documento di spesa essere intestato al professionista.

Dal 1° gennaio 2025	
Spese sostenute direttamente dal professionista e da questi analiticamente riaddebitate in parcella al committente	➤ Non sono redditualmente imponibili.
	• Soggette a IVA • Non soggette a ritenuta d'acconto • Non soggette a contributo integrativo cassa di previdenza
	➤ Integralmente indeducibili
	• salvo possibilità di deduzione in caso di insolvenza del cliente

Esempio

Un professionista riceve un incarico dalla società ALFA s.r.l. In ragione di tale incarico deve effettuare una trasferta di alcuni giorni, sostenendo le seguenti spese: pernottamento e pasti presso "Albergo X", per un ammontare pari a 1.000 euro più IVA. La fattura dell'albergo, è intestata al professionista, che la contabilizza, portando in detrazione l'IVA assolta sull'acquisto.

Tale spesa è poi oggetto di riaddebito analitico in capo al committente.

- Fino all'anno 2024 la fattura di riaddebito analitico della spesa sostenuta sarebbe stata predisposta considerando i 1.000 euro di riaddebito quale compenso a tutti gli effetti, e quindi assoggettato a rivalsa del contributo cassa di previdenza e a ritenuta d'acconto.

Rimborso analitico spese vitto e alloggio riferimento incarico professionale... Fattura n. 20 del 29 gennaio 2024 "Albergo X"	1.000,00 €
Rivalsa Cassa professionale 4%	40,00 €
Base imponibile IVA	1.040,00 €
IVA 22%	228,80
	€
Totale fattura	1.268,80 €
Ritenuta d'acconto 20% su onorario	- 200,00 €
Netto a pagare	1.068,80 €

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

Rimborso analitico spese vitto e alloggio riferimento incarico professionale.... Fattura n. 20 del 29 gennaio 2025 "Albergo X"	1.000,00 €
Rivalsa Cassa professionale 4%	-
Base imponibile IVA	1.000,00 €
IVA 22%	220,00 €
Totale fattura	1.220,00 €
Ritenuta d'acconto 20% su onorario	-
Netto a pagare	1.220,00 €

Conseguentemente partire dal 2025 le spese sostenute ed oggetto di riaddebito analitico sono **indeducibili**.

La correlazione spesa-rimborso , analiticamente dettagliata diviene una mera partita di giro ai fini delle imposte sui redditi.

Deroghe:

Le stesse, tuttavia, potranno essere dedotte nel caso in cui il rimborso non venga effettuato,

nel rispetto delle condizioni stabilite dal nuovo art. 54-ter del TUIR:

- il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza;
- la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente è risultata infruttuosa;
- il diritto alla riscossione del credito si è prescritto;
- nel caso in cui le spese stesse non siano rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione, se l'ammontare del compenso e delle spese, complessivamente considerati è inferiore a 2.500 euro.

Caso particolare: regime forfettario

Trattandosi di contribuente in regime forfettario, l'IVA assolta sull'acquisto non è detraibile, divenendo di conseguenza una componente della spesa sostenuta. Se la spesa è oggetto di riaddebito analitico in capo al committente:

Fino all'anno 2024 la fattura sarebbe stata predisposta considerando i 1.100 euro di riaddebito (1.000 euro più IVA 10%, in quanto indetraibile) quale compenso a tutti gli effetti, e quindi assoggettato a rivalsa del contributo cassa di previdenza. Trattandosi di contribuente in regime forfettario, ovviamente, non sono presenti né IVA né ritenuta d'acconto.

Rimborso analitico spese vitto e alloggio riferimento incarico professionale.... Fattura n. 20 del 29 gennaio 2024 "Albergo X"	1.100,00 €
Rivalsa Cassa professionale 4%	44,00 €
Totale fattura	1.144,00 €

A partire dal 2025 il rimborso non assume più natura di onorario. Di conseguenza non è più assoggettato a rivalsa cassa professionale.

Rimborso analitico spese vitto e alloggio riferimento incarico professionale.... Fattura n. 20 del 29 gennaio 2025 "Albergo X"	1.100,00 €
Rivalsa Cassa professionale 4%	-
Totale fattura	1.100,00 €

BONIFICI DI FINE ANNO

Il nuovo testo dell'art. 54 Tuir comma 1 prevede 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, 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 per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta. La ritenuta deve essere operata "all'atto del pagamento" dell'emolumento.

Esempio:

Il professionista Rossi fattura alla Gamma s.r.l., in data 30.11.2024, un importo pari a 1.000 euro + IVA (22%), soggetto a ritenuta. L'impresa effettua il pagamento la sera del 30.12.2024. Il professionista riceve l'accredito in data 2.1.2025.

Per effetto della modifica, 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, riprendendo l'esempio, deve essere dichiarato nel modello REDDITI relativo all'anno 2024).

L'articolo 6 comma 1 del D.Lgs. n. 192/2024 prevede che tale modifica si applichi per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024.

N.B. Nulla cambia rispetto al passato se il cliente è un privato e, come tale, non riveste la qualifica di sostituto d'imposta. In questo caso, continuano a operare le regole consuete.

Disciplina ante modifiche D.Lgs. n. 192/2024	Attuale disciplina
In passato il compenso avrebbe rilevato ai fini del reddito 2025 (quadro RE del modello Redditi PF 2026) in ragione del principio di cassa. In questo modo si sarebbe creato un disallineamento tra: • l'importo indicato nella CU emessa da Gamma s.r.l.; • e quanto effettivamente indicato nel modello dichiarativo di Rossi.	Con la nuova norma, si precede espressamente che il compenso rilevi già ai fini del reddito 2024 (quadro RE del modello Redditi PF 2025) ancorché l'effettivo incasso sia successivo.

TRACCAIBILITA' DELLE SPESE E DEDUCIBILITA' DELLE TRASFERTE

L'articolo 1, commi 81 e seguenti della legge di bilancio 2025 interviene sotto il profilo fiscale delle spese di trasferta, prevedendone la deducibilità solo se effettuate in modalità tracciabile. Le norme di nuova introduzione, in vigore dal 1° gennaio 2025 (comma 83), rilevano sia sotto il profilo delle imposte sui redditi che sotto il profilo IRAP (comma 82).

Tali spese se pagate in contanti diventano indeducibili.

Articolo 54 TUIR Redditi di lavoro autonomo	Per i lavoratori autonomi, le spese di prestazioni alberghiere, somministrazione di alimenti e bevande, viaggio e trasporto (mediante autoservizi pubblici non di linea), sono deducibili solo se effettuate con sistemi di pagamento tracciabili.
--	---

Nel caso di lavoratori autonomi, a riguardo della tracciabilità, possono ricorrere le seguenti possibili fattispecie

A	→	Se il lavoratore autonomo riveste la qualifica di datore di lavoro, dovrà verificare, nel caso di rimborsi spese riconosciuti ai propri lavoratori dipendenti, la tracciabilità per le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporti non di linea. Laddove tale tracciabilità non risulti dimostrabile, le somme erogate dovranno essere tassate in capo al percipiente.
B	→	La tracciabilità delle spese sostenute direttamente per prestazioni alberghiere, somministrazione di alimenti e bevande (alberghi e ristoranti) e spese di viaggio e trasporti effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea, oggetto di riaddebito analitico in capo al committente. In assenza di tracciabilità, le relative spese sostenute saranno indeducibili .
C	→	I costi sostenuti per il rimborso analitico delle spese per viaggio, ristorazione e trasporti non di linea ai propri lavoratori dipendenti o altri lavoratori autonomi saranno deducibili solo se sostenuti in modalità tracciabile.

Cordiali saluti