

IMPOSTE SUL REDDITO***I rimborsi spese degli autonomi***di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

Reddito di lavoro autonomo dopo la riforma fiscale

Scopri di più

È noto che il **reddito di lavoro autonomo** è quello derivante dall'esercizio di attività lavorative **diverse da quelle di impresa o di lavoro dipendente**. Infatti, come rilevato dalla **circolare n. 1/2018 della G.d.F.**, la definizione di reddito di lavoro autonomo ha natura residuale, *“nel senso che il legislatore ha inteso definire come tali quei redditi che non derivano né da attività di lavoro dipendente né dall'esercizio di un'impresa”*, pur indicando gli elementi che caratterizzano la particolare attività (**autonomia, professionalità, abitudine, e natura non imprenditoriale**).

Sotto il profilo fiscale, sono previste **due tipologie di reddito di lavoro autonomo**:

- **attività artistiche e professionali** ([articolo 53, comma 1, Tuir](#)), esercitate in **modo professionale** (cioè, sistematico e organizzato) e **abituale** (cioè, in maniera regolare, stabile e non occasionale);
- **altre attività di lavoro autonomo**, elencate in modo tassativo dall'[articolo 53, comma 2, Tuir](#).

È considerato **reddito di lavoro autonomo**, anche quello derivante dall'esercizio **in forma associata**, di cui all'[articolo 5, comma 3, lett. c, Tuir](#); in tali casi, il reddito è determinato in capo all'associazione professionale ed è imputato agli associati in base al **principio di trasparenza**.

Allo stesso modo, i redditi prodotti dalle **società tra professionisti**, costituite ai sensi del D.Lgs. 96/2001, per **l'esercizio in forma associata** della professione di avvocato, costituiscono **redditi di lavoro autonomo**.

In forza dell'[articolo 54, comma 1, Tuir](#), il **reddito di lavoro autonomo è determinato** dalla **differenza tra tutti i compensi** (in denaro o natura) percepiti e le **spese inerenti all'esercizio delle attività svolte nel periodo d'imposta**, secondo modalità e indicazioni stabilite ai successivi commi, trovando così applicazione il **principio di cassa**.

La deducibilità dei costi e delle spese sostenute nell'esercizio di lavoro autonomo è soggetta

sostanzialmente a **tre condizioni**:

- **effettività della spesa;**
- **inerenza rispetto all'attività professionale;**
- **imputabilità al corrispondente periodo di imposta.**

In questo contesto, **la l. 111/2023 (Legge di delega per la riforma fiscale)** – che reca i principi e i criteri direttivi per la revisione dell'Irpef – ha previsto, per i redditi da lavoro autonomo, l'introduzione del **principio di onnicomprensività**, così da far concorrere alla formazione del reddito di lavoro autonomo **tutte le somme e i valori in genere**, a qualunque titolo conseguiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale, **ad esclusione delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente**, non deducibili dal **reddito dell'esercente arte o professione**. Il criterio di imputazione temporale dei compensi viene, quindi, allineato a **quello di effettuazione delle ritenute** da parte del committente e permette di **superare le criticità presenti**. Infatti, **finora i rimborsi spese sono stati assimilati ai compensi**, con necessità di fatturazione e ritenuta, mentre **soltanto i rimborsi documentati**, sostenuti in nome e per conto del cliente, **sono stati esclusi** (circolare n. 1/E/1977, parte 8; risoluzione n. 20/E/1998; [circolare n. 58/E/2001](#); [risoluzione n. 69/E/2003](#); [circolare n. 28/E/2006](#); [circolare n. 11/E/2007](#), paragrafo 7.3; [risoluzione n. 49/E/2013](#)).

E, quindi, l'articolo 5, D.Lgs. 192/2024, riformulando il comma 2, dell'[articolo 54, Tuir](#), **esclude** dal reddito di lavoro autonomo, fra l'altro, **i rimborsi delle spese sostenute dal lavoratore autonomo per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente**. Mentre il successivo comma 3, dell'articolo 54, Tuir, in maniera chiara e secca, afferma che le spese relative all'esecuzione di un **incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista**.

Per evidenti ragioni di simmetria, il comma 1, del nuovo [articolo 54-ter, Tuir](#), **non consente la deducibilità** dal reddito di lavoro autonomo delle **spese oggetto di rimborso** dal reddito dell'esercente arte o professione **che le ha sostenute**.

In pratica, i **rimborsi spese non giocano**, sia in entrata che in uscita, venendo così pure meno, per tali rimborsi spese, **l'obbligo di effettuazione della ritenuta d'acconto** da parte di chi li corrisponde.

Inoltre, per effetto di quanto disposto dal comma 2, del citato [articolo 54-ter, Tuir](#), **le spese non rimborsate da parte del committente sono deducibili a partire dalla data in cui:**

a) 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 di cui al D.Lgs. 14/2019, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;

b) la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente **sia rimasta infruttuosa;**

c) il **diritto alla riscossione** del corrispondente **credito si è prescritto**.

Nel successivo comma 3, del nuovo [articolo 54-ter, Tuir](#), è stata individuata la data a partire dalla quale si considera che il **committente abbia fatto ricorso** o sia stato assoggettato **a uno dei predetti istituti** e, di conseguenza, dalla quale **le spese non rimborsate risultano deducibili** dal reddito dell'esercente arte o professione che le ha sostenute.

E sulla falsariga di quanto previsto per le perdite su crediti, di cui all'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), il **comma 5, del nuovo articolo 54-ter, Tuir**, stabilisce che **le spese di modesto importo** (comprensivo del compenso a esse relative, **non superiore a 2.500 euro**, che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione), **sono in ogni caso deducibili a partire**

dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.