

Le novità della riforma del Reddito di Lavoro Autonomo

di Antonio Miele

*Dottore di ricerca in Diritto Comparato e processi di integrazione presso l'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli",
Dottore commercialista, Revisore contabile e avvocato.*

ABSTRACT

Legislative Decree 192 reformed the regulations on self-employment income, introducing new rules and, above all, seeking to align certain cases with business income regulations. However, the legislator has not always succeeded in dispelling the concerns of practitioners.

SINTESI

Il Decreto legislativo 192 ha riformato la disciplina del reddito di lavoro autonomo, introducendo nuove norme e soprattutto cercando di equiparare determinate fattispecie alla disciplina del reddito di impresa. Ma il legislatore non sempre è riuscito a dissipare le perplessità degli operatori.

SOMMARIO

1. Introduzione - **2.** Omnicomprensività - **3.** Onorari incassati a cavallo d'anno - **4.** Gestione dei rimborsi - **5.** La disciplina della fiscalità delle cessioni delle partecipazioni in associazioni o società semplici

1. Introduzione

Con la Legge delega n° 111/2023 il legislatore delegato si è posto l'obiettivo di realizzare un intervento di mutazione radicale della disciplina del Reddito di Lavoro Autonomo.

L'intento della Legge delega è quello di avvicinare il più possibile la disciplina del reddito di Lavoro Autonomo a quella del reddito di Impresa.

La "riforma" ha visto la sua attuazione con il Decreto legislativo 192 del 2024 e precisamente con l'articolo 5.

La peculiarità di detto Decreto è la sua andata in vigore: infatti lo stesso è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il giorno il 31/12/2024 e ciò ha determinato l'applicazione di tutte le nuove norme, relative alla determinazione del Reddito di lavoro Autonomo, già a partire dall'esercizio 2024.

Con la riforma de quo il legislatore non ha attuato un restyling della disciplina del reddito di lavoro autonomo, che, ante riforma, si articolava in un solo articolo (il 54), mentre, con la riforma, si sviluppa in ben otto articoli, ma ha effettuato un vero e proprio ampliamento delle regole normative che disciplinano il reddito di lavoro Autonomo.

Che il Decreto legislativo 192/24 abbia posto in essere una vera e propria "Riforma", è confermato dal fatto che gli ambiti di intervento non si sono limitati a modificare o ad integrare l'articolo 54 del T.u.i.r., ma hanno investito altri temi che prima erano estranei alla disciplina del reddito di lavoro autonomo quali, ad esempio, la cessione delle partecipazioni in società professionali, la disciplina della fiscalità delle aggregazioni professionali.

Ovviamente, analizzando l'intera stesura normativa, appare evidente che non tutti gli articoli hanno una natura riformatrice rispetto alla precedente disciplina, basti analizzare gli articoli 54-ter, 54-septies e 54-octies che riflettono in nuove norme quanto prima era disciplinato nei diversi commi dell'articolo 54, ma se si analizzano le altre disposizioni, appare in maniera evidente la natura fortemente innovative delle stesse.

Tra le norme innovative, l'articolo 54 è il più significativo.

Questo si articola in tre commi e sicuramente rappresenta il pilastro della disciplina del Reddito di lavoro Autonomo.

Infatti il legislatore ne ha ampliato il perimetro introducendo due nuovi temi:

- Omnicomprensività del reddito;**
- Disciplina degli onorari incassati a cavallo d'anno;**

È bene ricordare che l'introduzione di questi nuovi argomenti trova la sua fonte nella Legge delega, il che conferma il fatto che sono elementi fondamentali della riforma.

2. Omnicomprensività

La novità sicuramente più interessante riguarda i componenti positivi di reddito, infatti si è passati dall'unica voce prevista dall'articolo 54 ante riforma, "Compensi", ad una molteplicità di componenti positivi da prendere in considerazione nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, tanto è vero che si parla di "omnicomprensività".

Ante riforma, i “compensi “rappresentavano l’elemento fondante nella determinazione del reddito e nessun’altra somma percepita concorrevva alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

Rispetto a questa situazione molto restrittiva di ciò che generava reddito, il nuovo articolo 54 stabilisce che “tutte le somme ed i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all’attività artistica o professionale”, concorrono alla formazione del reddito, fissando in tal modo, anche per il reddito di lavoro autonomo, il principio dell’omnicomprensività.

Detto principio non è estraneo al nostro ordinamento fiscale, infatti, è esplicitamente previsto dal primo comma dell’articolo 51 del T.u.i.r., intitolato “Determinazione del reddito di lavoro dipendente”, nel quale si specifica che il reddito di lavoro dipendente è costituito da “tutte le somme ed i valori a qualunque titolo percepiti”, ma lo ritroviamo anche nell’articolo 85 del T.u.i.r., dove riscontriamo un’elencazione di voci che costituiscono componenti positivi.

Con l’introduzione del principio di omnicomprensività abbiamo un sensibile ampliamento di ciò che genera reddito di lavoro autonomo, tanto è vero che ogni somma percepita sarà considerata un componente positivo di reddito di lavoro autonomo anche quelle, come le sopravvenienze attive o gli interessi attivi, che prima ne erano estranee.¹

Ma, l’introduzione di questo principio ha generato dubbi e perplessità e soprattutto problemi di coordinamento con altre norme.

¹ L. FORNERO, *Anche nel reddito di lavoro autonomo beni immateriali ammortizzabili* Eutekne 17/03/2025.

Poiché il Decreto legislativo 192 del 2024 è stato pubblicato in data 31/12/2024, lo stesso è andato in vigore nell'anno de quo e di conseguenza la riforma trova applicazione già nell'esercizio 2024.

L'applicazione retroattiva della riforma fa sì che, laddove siano state poste in essere scelte basate sulla disciplina ante riforma, queste potrebbero risultare errate.

A tal proposito mi soffermo sulle plusvalenze su crediti da super bonus, che erano considerate non produttive di reddito di lavoro autonomo (interpello 472/23), e che oggi, con la riforma, applicando il principio della omnicomprensività, sono da includere sicuramente tra i componenti positivi di reddito disapplicando di fatto l'interpello 472/23.

Ma le difficoltà maggiori si riscontrano nel mancato coordinamento con altre norme².

Infatti il legislatore, introducendo il principio dell'omnicomprensività e lasciando inalterato l'articolo 25 DPR 600/73, intitolato "Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi", ha generato una discrasia tra i due articoli.

L'articolo 25 DPR 600/73, al suo primo comma, sancisce che la ritenuta si applica sui "compensi comunque denominati", di conseguenza la ritenuta non va operata su ogni singola somma percepita, ma solo sui compensi, generando in tal modo una situazione distonica: tutte le somme percepite concorreranno alla formazione del reddito, però non tutti i componenti positivi saranno soggetti a ritenuta in quanto lo saranno solo i "compensi".

² P. MENEGHETTI, *Euroconference news* del 26/02/2025.

Ma quali sono i componenti positivi qualificabili come compensi?

Mentre per i ricavi il legislatore è intervenuto con gli articoli 57 e 85, dettagliando la natura degli stessi, nessuna disciplina è presente nel T.u.i.r. che abbia ad oggetto i compensi e pertanto non siamo in grado di sapere quali sono i componenti positivi che si possono qualificare compensi e quindi soggetti a ritenuta.

Questo vuoto legislativo e questo mancato coordinamento tra le norme, potrebbe sicuramente generare il rischio di non applicare le stesse su somme che sono idonee a concorrere alla formazione del reddito.

Proviamo ad immaginare un soggetto che acquista le quote di uno studio professionale: le somme incassate saranno soggette a ritenuta o concorreranno esclusivamente alla determinazione del reddito di lavoro autonomo? Appare evidente che la soluzione di questo quesito non è di poco conto alla luce del fatto che l'omessa ritenuta genera sanzioni.

3. Onorari incassati a cavallo d'anno

Continuando la nostra disanima del nuovo articolo 54, altra disposizione innovativa la riscontriamo nel comma 1, laddove si prevede che "Le somme ed 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 per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta".

Con questa norma il legislatore ha voluto eliminare lo scollamento temporale che potrebbe sorgere tra la tassazione a carico del professionista erogante il compenso ed il professionista che lo percepisce.

Infatti, in base alla disciplina previgente, un pagamento effettuato da un lavoratore autonomo a fine anno poteva essere accreditato al professionista percipiente l'anno successivo, determinando una discrasia temporale circa la tassazione dei due soggetti, erogante e percipiente.

Ebbene con la riforma de quo, il momento impositivo lo si fa coincidere con il momento in cui viene effettuata la ritenuta.

Con l'introduzione di questa disposizione, Il primo problema che sorge è di carattere pragmatico: come fa il professionista percipiente a sapere quando il professionista erogante ha effettuato la ritenuta?

La tassazione del professionista percipiente viene quindi subordinata ad un'informazione che il soggetto erogante dovrebbe trasmettere al soggetto percipiente.

Il secondo è un problema di imputazione di componenti positivi.

Attraverso questa disposizione, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo del soggetto percipiente, si disapplica totalmente il principio di cassa, che rappresenta il principio fondante del reddito di lavoro autonomo.

In base al principio di cassa, le componenti reddituali assumono rilievo quando avviene il pagamento o l'incasso, in altri termini il momento fondamentale è il momento finanziario; con questa disposizione si viola il principio di cassa introducendo un nuovo criterio, quello della tassazione all'atto della ritenuta: pertanto, se un lavoratore autonomo percepisce un compenso in data due gennaio, ma lo stesso è stato erogato, al netto della ritenuta, nell'esercizio precedente, detto compenso dovrà essere dichiarato nell'esercizio precedente a quello in cui è avvenuto l'incasso.

A tale osservazione si potrebbe obiettare che, con la notifica della CU, il soggetto percipiente potrà conoscere in quale esercizio tassare quello specifico compenso, ma ciò non toglie che, non sussiste corrispondenza temporale tra il pagamento e la CU in quanto questa sarà notificata al percipiente successivamente l'effettuazione del pagamento.

4. Gestione dei rimborsi

Nell'ambito della disciplina riformata del reddito di lavoro autonomo, una norma particolarmente significativa è l'articolo 54-ter che tratta della neutralità dei rimborsi delle spese sostenute dal professionista per l'esecuzione dell'incarico.

Dall'analisi del combinato disposto degli articoli 54, secondo comma e 54-ter, emerge la neutralità fiscale dei rimborsi delle spese sostenute.

Infatti gli addebiti delle spese sostenute per l'esecuzione dell'incarico, fatturati analiticamente al committente, non costituiscono reddito così come le stesse non possono essere considerate spese deducibili.

A tal proposito si deve evidenziare come il legislatore della Legge di bilancio è incorso in uno svarione.

Infatti il comma 81 dell'articolo 1 della Legge n° 207 del 30/12/2024, successiva al Decreto legislativo 192, ha inserito il comma 6-ter all'articolo 54 subordinando la deducibilità dei costi anticipati, addebitati analiticamente ai committenti, alla tracciabilità del pagamento.

Ebbene il legislatore della Legge di bilancio non si è reso conto che il Decreto legislativo 192 ha decretato l'indeducibilità delle spese anticipate (salvo il mancato rimborso da parte del committente) e la riscrittura totale dell'articolo 54.

Pertanto, in base alla nuova normativa, le spese anticipate e rimborsate dal committente, non saranno mai deducibili a prescindere dalla modalità di pagamento.

Se invece il committente non dovesse rimborsare le spese anticipate, l'articolo 54-ter indica le ipotesi in cui le stesse potranno essere dedotte.

Tra le ipotesi elencate merita una riflessione quella prevista dal V comma il quale recita: "Le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettera b), di importo 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".

La prima riflessione da fare è relativa all’espressione “entro un anno dalla loro fatturazione”: quando il legislatore usa questa espressione si riferisce alle fatture emesse dal professionista che ha ricevuto l’incarico o alle fatture comprovanti le spese sostenute dallo stesso in esecuzione dell’incarico ricevuto? Ritengo che con questa espressione il legislatore si sia riferito alle fatture emesse dal professionista esecutore dell’incarico alla luce del fatto che molte delle spese sostenute potrebbero non essere documentate da fatture, ma da altri documenti, pensiamo ai biglietti dei mezzi pubblici o ai pedaggi autostradali.³

Una seconda riflessione riguarda il dies a quo relativo alla decorrenza “entro un anno dalla loro fatturazione”; infatti se il professionista dovesse emettere due fatture, una relativa al compenso e l’altra relativa alle spese, il termine di decorrenza parte dalla data della fattura delle spese, se invece il professionista dovesse emettere una “fattura proforma”, non avendo quest’ultima alcun valore fiscale, il termine di un anno non decorrerà affatto.

Un’ultima riflessione è opportuno fare circa la decorrenza.

³ N. FORTE, *Spese addebitate dal professionista al cliente, rimborso mancato e deducibilità fiscale*, Fiscalfocus 07/03/2025.

Si è detto in precedenza che le norme fissate dal Decreto legislativo 192 sono retroattive e quindi si applicano dall'esercizio 2024, ma non quelle previste dall'articolo 54-ter ciò in quanto, ante riforma, le spese anticipate e rimborsate si consideravano rispettivamente costi e compensi e come tali soggette a ritenute d'acconto; pertanto, se la nuova normativa avesse avuto un effetto retroattivo, avremmo avuto delle difficoltà a disciplinare quelle situazioni che avevano comportato una applicazione della ritenuta nel corso dell'esercizio 2024.

5. La disciplina della fiscalità delle cessioni delle partecipazioni in associazioni o società semplici

Prima dell'emissione del D.Lgs 192, la possibilità di uscire da un'associazione professionale poteva avvenire in due modi o attraverso il recesso o attraverso la cessione di quote.

In questa ultima ipotesi, quando il professionista cedeva le proprie quote di partecipazione in uno studio associato, l'articolo 67 lettera c) e c-bis), escludeva dalla tassazione da capital game dette cessioni e quindi queste operazioni non producevano alcun effetto fiscale.

Diversa era l'ipotesi di recesso, dove si applicava l'articolo 20-bis del T.u.i.r. secondo il quale la differenza tra le somme incassate ed il valore della partecipazione generava un reddito di partecipazione.

Pertanto ante riforma ci trovavamo di fronte ad una disimmetria fiscale circa l'uscita da parte di un professionista da un'associazione professionale: una modalità di uscita tassabile ed un'altra non tassabile.

Questa contraddizione è stata corretta dal legislatore delegato il quale è intervenuto modificando sia il contenuto dell'articolo 17 lettera G-ter del T.u.i.r., stabilendo che possono essere soggetti a tassazione separata i “corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, incluse le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo, se percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta”, sia l'articolo 67 lettere c) e c-bis).

Alla luce di queste modifiche, le cessioni di quote di un'associazione professionale saranno soggette a tassazione separata se il pagamento delle stesse si concretizza in un unico esercizio, anche se avviene in più rate, o saranno soggette a capital game, se il pagamento si realizza in più anni.