

D'AZEGLIO SERVIZI SRL

Consulenza alle imprese

Bologna, lì 24 aprile 2025

AI CLIENTI

LORO INDIRIZZI

CIRCOLARE N. 8/2025

I RIMBORSI DEI PROFESSIONISTI DOPO LA RIFORMA

L'art. 5 del c.d. "Decreto IRPEF/IRES"¹ ha revisionato la disciplina dei redditi di lavoro autonomo contenuta nel TUIR, introducendo modifiche in materia di:

- determinazione di redditi assimilati a quello di lavoro autonomo;
- operazioni straordinarie e attività professionali introducendo nel TUIR il nuovo art. 177-bis;
- determinazione del reddito di lavoro autonomo in base al principio di onnicomprensività, sostituendo interamente l'art. 54, TUIR ed inserendo nuovi articoli specificamente dedicati a:

- ✓ plusvalenze e altri proventi,
- ✓ rimborsi e riaddebiti,
- ✓ minusvalenze,
- ✓ spese relative a beni mobili e immobili,
- ✓ spese relative a beni ed elementi immateriali,
- ✓ altre spese;

Tra le varie modifiche si evidenziano le novità riguardanti a decorrere dal 01.01.2025² la disciplina dei rimborsi analitici di spese sostenute per l'esecuzione dell'incarico in massima parte costituiti da spese di viaggio/trasporto e di vitto/alloggio.

In particolare, si transita da un regime di deduzione del costo e rilevanza del riaddebito ad un regime di irrilevanza reddituale sia del costo che del riaddebito (il meccanismo "costo-rimborso" rientra nell'ambito delle "partite di giro" per i professionisti che adottano il registro cronologico), con l'introduzione di una specifica deroga alla irrilevanza del costo nel caso in cui la spesa riaddebitata in via analitica non sia effettivamente rimborsata dal committente.

Al contrario, rimangono inalterati i regimi:

- a.) dei rimborsi spesa non riaddebitati in via analitica;
- b.) dei rimborsi per spese "*anticipate in nome e per conto*" del committente;
- c.) delle spese "*prepagate*" dal committente.

Principio di onnicomprensività

Per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina l'art. 54, comma 1 del TUIR faceva riferimento alla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti (al netto dei contributi previdenziali e assistenziali) e delle spese sostenute nel periodo d'imposta.

Ora viene introdotto il principio di “onnicomprensività” il quale equipara i criteri di determinazione del reddito autonomo a quelli del lavoro dipendente.

In particolare, alla luce delle novità apportate dal D. Lgs n. 192/2024 il reddito da lavoro autonomo è ora da calcolarsi sulla base della differenza tra:

- ☐ tutte le somme e i valori in genere percepiti a qualunque titolo (in luogo dell'ammontare dei “compensi in denaro o in natura”) nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale, e
- ☐ l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività.

PRINCIPIO DI ONNICOMPRESIVITÀ:

“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, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli altri articoli del capo V”

In virtù del principio di onnicomprensività è stato eliminato il comma 1-quater dell'art. 54 del TUIR, relativo ai corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, la cui concorrenza alla formazione del reddito risulta implicitamente confermata dal richiamato criterio generale sancito nel nuovo comma 1 di cui al medesimo art. 54, TUIR.

Come visto, comunque, la nuova disciplina introduce la rilevanza di tutte le somme e valori riconducibili all'attività professionale, analogamente a quanto previsto dall'art. 51 del TUIR nell'ambito del reddito di lavoro dipendente.

Somme escluse dal reddito di lavoro autonomo

In base a quanto disposto nel nuovo art. 54, comma 2 del TUIR, non concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le somme percepite a titolo di contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto erogante.

Tale previsione, che riguarda in particolare i contributi integrativi dovuti alle Casse professionali, conferma il trattamento applicabile nella previgente disciplina.

Diversamente, la rivalsa previdenziale del 4% addebitata ai clienti da parte dei soggetti iscritti alla Gestione separata INPS continua a costituire compenso – con assoggettamento alla ritenuta d'acconto.

Inoltre, in attuazione di quanto previsto dalla “Legge delega fiscale”, risultano altresì esclusi gli importi percepiti a titolo di rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professioni per l'esecuzione di un incarico e **addebitate analiticamente in capo al committente**.

Tale precisazione si è resa necessaria al fine di risolvere una problematica emergente a seguito delle modifiche normative, in quanto, a seguito dell'introduzione del principio di onnicomprensività, tali componenti avrebbero dovuto altrimenti essere considerati ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Rimborsi spese “analitici”

Il **rimborso** delle **spese** sostenute dal **professionista** per l'esecuzione dell'incarico e **addebitate analiticamente** al **cliente non concorrerà alla formazione del reddito**, e non **sarà deducibile** per il lavoratore autonomo.

Pertanto, i **rimborsi analitici** – quali ad esempio spese di viaggio, trasporto, vitto e alloggio – diventano quindi del tutto **irrilevanti** ai fini della determinazione del **reddito di lavoro autonomo**, non concorrendo dette 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.

La Relazione illustrativa della Legge 111/2023, precisa che l'**intento perseguito** va individuato nel **superare**:

“la criticità emergente, per i lavoratori autonomi, di dover considerare compensi anche l'ammontare delle spese che contrattualmente sono a carico del committente e che sono da quest'ultimo rimborsate”, dovendosi ritenere che “il contrasto di interessi tra il detto committente e l'artista o il professionista è sufficiente a disincentivare possibili comportamenti evasivi. Ne consegue che tali spese, che non concorreranno alla formazione del reddito, non saranno deducibili per il lavoratore autonomo”

A seguito della nuova previsione, ora, in **aggiunta** ai **rimborsi** delle **spese** sostenute in **nome e per conto** del cliente **non** sono **rilevanti** fiscalmente anche i **rimborsi analitici** delle **spese sostenute** per l'**esecuzione** dell'**incarico** professionale.

Continuano ad essere **rilevanti fiscalmente** (e quindi tassati) i rimborsi spese c.d. forfettari.

Inoltre, in recepimento di quanto già precisato dall'Agenzia delle Entrate con [circolare n. 38/E del 23.06.2010](#), **non rilevano** quale **componente positivo** di reddito le somme incassate per il **riaddebito ad altri soggetti** delle **spese** sostenute per l'**uso comune degli immobili utilizzati**, anche promiscuamente, ai fini dell'esercizio di tali attività e per i servizi a essi connessi.

Disposizioni transitorie

L'art. 6 del D.Lgs 192/20245 dispone che, **fino al 31.12.2024**, le **spese sostenute** dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e **addebitate analiticamente** in capo al **committente**, nonché le relative **somme percepite** a titolo di **rimborso** delle medesime, **continuano**, rispettivamente:

- ☐ a essere **deducibili** dal **reddito** di lavoro autonomo, e
- ☐ a **concorrere** alla **formazione** del medesimo, e continuano a essere assoggettate alle ritenute.

Novità Legge di bilancio 2025

L'art. 1, comma 81 della “Legge di Bilancio 2025” ha previsto, a decorrere **dall'01.01.2025**, l'**obbligo di tracciabilità** (al fine della relativa deducibilità) delle spese:

1)	alberghiere
2)	di ristorazione
3)	di viaggio
4)	di trasporto tramite autoservizi pubblici non di linea (taxi/ncc)

addebitate analiticamente al cliente (analogamente a quanto previsto per i rimborsi ai lavoratori dipendenti, da effettuarsi in modo tracciabile anche al fine della relativa non imponibilità per gli stessi).

Come visto, dalle **nuove regole** introdotte dal D. Lgs nr. 192/2024 risulta l'**irrilevanza fiscale** per il professionista dei **rimborsi** e delle **spese addebitate**: quindi per quest'ultimo la **tracciabilità** dei pagamenti **non avrebbe conseguenze**.

La “Legge di Bilancio 2025” ha però previsto l'**obbligo di tracciabilità** delle **spese** anche in capo al **cliente** (lavoratore autonomo o impresa), al fine della deducibilità delle spese rimborsate.

Il professionista dovrà quindi “**attestare**”, **dichiarare**, **documentare** al cliente il **ricorso a mezzi tracciati** per il pagamento delle spese ri-addebitate.

Mancato rimborso

Per il **mancato rimborso/pagamento** da parte del cliente è stata introdotta una disciplina simile a quella delle perdite su crediti vigente nel reddito d'impresa.

Il comma 2 del citato art. 54-ter prevede la **deducibilità delle spese non rimborsate** dal cliente a partire dalla data in cui il cliente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal “Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza”, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.

Si considera che il cliente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti disciplinati dal Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza, nei seguenti casi.

DISCIPLINA DELLE PERDITE SU CREDITI RELATIVE ALLE SPESE ANTICIPATE ANALITICAMENTE		
Descrizione Art. 54-ter, comma 2	Art. 54-ter, comma 3	
	Procedura	Dies a quo
Assoggettamento del cliente ad una delle procedure previste dal CCII	Liquidazione giudiziale o liquidazione controllata del sovraindebitato	dalla data della sentenza di apertura della liquidazione giudiziale o controllata
	liquidazione coatta amministrativa	dalla data del provvedimento che la dispone
	procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi	dalla data di ammissione alla procedura
	procedura di concordato preventivo	dalla data del decreto di apertura della procedura
	accordo di ristrutturazione dei debiti e piano di ristrutturazione omologato	dalla data di omologazione dell'accordo ovvero del piano
	piano attestato di	dalla data certa degli
	risanamento	atti e dei contratti di cui all'art. 56, comma 5 del CCII
	contratto o accordo di cui all'art. 23, comma 1, lettere a), b) e c) del CCII	dalla data certa di tali atti
	concordato semplificato di cui all'art. 25- sexies del CCII	dalla data del decreto previsto dal citato articolo 25- sexies, comma 4
	concordato minore	dalla data di apertura della procedura
Procedura esecutiva individuale del committente rimasta infruttuosa		dalla data in cui la procedura è rimasta infruttuosa
Prescrizione del credito		data di prescrizione

Al fine di evitare l'esperimento di procedure dal costo superiore rispetto alle somme da recuperare, il comma 5 di cui al citato art. 54-ter, prevede che le spese relative ai rimborsi:

☐ di importo **non superiore a euro 2.500,00** (comprensivo del compenso a essere relative);

□ che non sono rimborsate dal committente **entro un anno** dalla loro fatturazione, sono in ogni caso **deducibili** a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.

Resta fermo che, nel caso in cui le spese oggetto di deduzione siano successivamente rimborsate, le stesse concorreranno alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui avviene la loro percezione secondo gli ordinari criteri previsti dal nuovo art. 54, comma 1, TUIR.

Si ricorda che affinché il professionista possa dedurre le suddette spese non rimborsate dal cliente vige l'obbligo di **tracciabilità** introdotto dalla Legge di bilancio 2025.

Riaddebito di spese comuni

Come visto precedentemente risulta escluso dal reddito il riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso in comune di immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essi connessi.

Tale previsione recepisce, di fatto, il trattamento già applicato a seguito dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 58 del 18.06.2001 e nella già citata circolare n. 38/E/2010. Il legislatore ha, infatti, riportato in una norma di legge una disciplina ormai consolidata per effetto dell'univoco orientamento della prassi e della giurisprudenza.

La disposizione va letta assieme all'art. 54-ter, comma 1, che esclude dalle spese deducibili l'anticipo pagato dal professionista al fornitore dei servizi o al proprietario dell'immobile adibito ad uso ufficio, da ribaltare in capo a terzi.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'IVA l'Agenzia ha precisato che l'operazione deve essere assoggettata ad IVA (Circolare 58/2001). Di parere contrario l'ADC di Milano (Nota di comportamento n. 93), che non considera il recupero delle spese di affitto rientranti nell'ambito delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, con la conseguente fuoriuscita dell'operazione ai fini IVA. Secondo l'Agenzia delle Entrate, nel caso del mandato senza rappresentanza trova applicazione l'art. 3, comma 3 del D.P.R. 633/1972.