



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Novità introdotte dal D.Lgs. 192 del 13/12/2024

Massimo Droghieri

Commissione redditi di lavoro fondiari e di lavoro autonomo



Disciplina del lavoro autonomo fino al 30 dicembre 2024

Articolo 53 T.U.I.R.	Redditi di lavoro autonomo
Articolo 54 T.U.I.R.	Determinazione del reddito di lavoro autonomo
Articolo 17 T.U.I.R. c. 1 G ter	Tassazione separata (relativamente alla cessione della clientela)



Articolo 53 T.U.I.R.	Redditi di lavoro autonomo
Articolo 54 T.U.I.R.	Determinazione del reddito di lavoro autonomo
Articolo 54 bis T.U.I.R.	Plusvalenze e altri proventi
Articolo 54 ter T.U.I.R.	Rimborsi e riaddebiti
Articolo 54 quater T.U.I.R.	Minusvalenze
Articolo 54 quinquies T.U.I.R.	Spese relative ai beni mobili e immobili
Articolo 54 sexies T.U.I.R.	Spese relative a beni ed elementi immateriali
Articolo 54 septies T.U.I.R.	Altre spese
Articolo 54 octies T.U.I.R.	Determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo
Articolo 17 T.U.I.R. c. 1 G ter	Tassazione separata
Articolo 177 bis T.U.I.R.	Operazioni straordinarie e attività professionali



Articolo 54 T.U.I.R. Determinazione del reddito di lavoro autonomo

- Principio di omnicomprensività del reddito di lavoro autonomo

Il reddito di lavoro autonomo è dato dalla differenza tra le somme a qualunque titolo percepite nel periodo d'imposta, relativamente all'attività artistica o professionale, e le spese sostenute nello stesso periodo relativamente all'esercizio dell'attività.

- Le somme percepite nel periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati corrisposte dal committente si imputano nel periodo d'imposta in cui sussiste, per il sostituto d'imposta, l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto. Si considerano corrette le dichiarazioni di anni precedenti ma conformi alla norma attuale, sono fatti salvi gli accertamenti e le liquidazioni d'imposta divenuti definitivi.



Non concorrono a formare il reddito

- I contributi previdenziali obbligatori a carico del soggetto che li corrisponde;
- Il rimborso delle spese sostenute dal professionista per l'esecuzione di un incarico addebitate analiticamente in capo al committente (dal 2025);
- Riaddebito ad altri delle spese sostenute per l'uso comune di immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività.
- Le spese relative all'esecuzione di un incarico sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.



Articolo 17 T.U.I.R. c. 1 G ter Tassazione separata

L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi

- 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



Articolo 54 bis T.U.I.R. Plusvalenze e altri proventi

Concorrono alla formazione del reddito le plusvalenze dei beni mobili strumentali, con esclusione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione se;

- Realizzate mediante la cessione a titolo oneroso;
- Realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- Tali beni sono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente arte o professione o se destinati a finalità estranee all'arte o professione.



- La plusvalenza è data dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ancora ammortizzato del bene.
- Nel caso di autoconsumo la plusvalenza è data dalla differenza tra valore normale del bene e il costo non ancora ammortizzato del bene
- In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria avente a oggetto beni **immobili e mobili** strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, concorre a formare il reddito il valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, nonché, in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.



Articolo 54 quater T.U.I.R. Minusvalenze

Le minusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, determinate con gli stessi criteri stabiliti per le plusvalenze, sono deducibili se realizzate ai sensi dell'articolo 54-bis, comma 1, lettere a) e b).

- Realizzate mediante la cessione a titolo oneroso;
- Realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

La minusvalenza è data dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ancora ammortizzato del bene.



- Le plusvalenze e le minusvalenze rilevano, per la quantificazione del reddito, nella stessa proporzione esistente tra l'ammortamento calcolato e l'ammortamento fiscalmente dedotto.



Articolo 54 quinquies T.U.I.R. Spese relative ai beni mobili e immobili

Ammortamento

Per i beni strumentali, esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti ministeriali, ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta.

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 a euro 516,40.

In caso di eliminazione dall'attività di beni non ancora completamente ammortizzati, esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, il costo residuo è ammesso in deduzione.



Locazione finanziaria

La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, è ammessa:

- a) in caso di beni immobili, per un periodo non inferiore a dodici anni;
- b) in caso di beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b (auto moto etc.), per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo;
- c) in tutti gli altri casi, per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo.



- I canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali **sono deducibili nel periodo d'imposta in cui maturano**. Ai fini del calcolo dei canoni di locazione finanziaria deducibili dei beni immobili strumentali, si applica l'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (scorporo dell'area edificabile).
- Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.



Beni ad uso promiscuo

Le spese relative all'acquisto di beni mobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 164, comma 1, lettera b), adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non è superiore a euro 516,40, nella misura del 50 per cento; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relativi all'impiego di tali beni. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile un importo pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione. Per la determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al comma 1. Nella stessa misura del 50 per cento sono deducibili le spese per i servizi relativi agli immobili utilizzati promiscuamente nonché quelle relative alla manutenzione ordinaria dei medesimi. Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di tali immobili sono deducibili per un importo pari al 50 per cento del relativo ammontare in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.



- Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica a uso pubblico di cui all'articolo 2, comma 1, lettera fff), del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80per cento.



Articolo 54 sexies T.U.I.R. Spese relative a beni ed elementi immateriali

Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo.

Le quote di ammortamento del costo degli altri diritti di natura pluriennale sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Le quote di ammortamento del costo di acquisizione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale sono deducibili in misura non superiore a un quinto del costo (dal 2025).



Articolo 54 septies T.U.I.R. Altre spese

- Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.
- Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito.



- Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno.
- Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente.



- Sono integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà.
- Tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili si comprendono, salvo il disposto di cui al comma 6, anche le quote delle indennità di cui all'articolo 17, comma 1, lettere a) e c), maturate nel periodo di imposta. Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni sono deducibili nelle misure previste dall'articolo 95, comma 3.



- Non sono ammesse deduzioni per i compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione. I compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.



Articolo 177 bis T.U.I.R. Operazioni straordinarie e attività professionali

- I conferimenti di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze; il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.



- Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche:
 - a) ai conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui al comma 1;
 - b) agli apporti in associazioni o società semplici di cui all'articolo 5, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
 - c) alle trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a), nonché alle medesime operazioni delle associazioni o società semplici di cui alla lettera b) e tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b);
 - d) al trasferimento per causa di morte o per atto gratuito di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale svolta in forma individuale.



- I criteri di cui al comma 1 si applicano anche qualora, a seguito della cessazione, entro cinque anni dall'apertura della successione, dell'esercizio in forma associata di arti e professioni da parte degli eredi, la predetta attività resti svolta da uno solo di essi.
- Al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio, per effetto delle disposizioni di cui ai commi precedenti, da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 a un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi degli articoli 56 e 83, i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa dei periodi di imposta successivi; corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa a un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. Si applica, in quanto compatibile, l'articolo 170, commi 3 e 4, anche in caso di fusioni e scissioni.



Principio di neutralità fiscale

Soggetti	Operazioni
Esercenti arti e professioni	Conferimenti
Società semplici o associazioni per l'esercizio dell'attività professionale	Trasformazioni
Società tra professionisti (STP e STA)	Fusioni e Scissioni
	Trasferimenti per causa di morte o a titolo gratuito



- Le operazioni di cui all'articolo 177 bis del T.U.I.R. non rilevano ai fini dell'I.V.A. e assolvono l'imposta di registro in misura fissa.