



Fossati Massimiliano

Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Firenze al n. 1176/a
Revisore dei Conti n. 86312 Decreto Ministeriale 27/07/1999 Gazzetta Ufficiale n. 77 del 28/09/1999
Iscritto nell'Albo dei Cons. Tecnici del Tribunale di Firenze al n. 6574
Mediatore Professionista

11/02/2025

Ai gentili clienti e Loro Sedi

La contabilizzazione dei proventi dei professionisti deve avvenire quando è operata la relativa ritenuta

Gentile cliente, con la presente desideriamo ricordarLe che la riforma dell'Irpef (D.lgs. 192/2024) ha riscritto interamente l'art. 54 del TUIR a proposito della determinazione del reddito di lavoro autonomo. Di particolare interesse è il secondo capoverso del comma 1 il quale prevede che **"Le somme e 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 tale disposizione, il legislatore mira a risolvere il problema del "disallineamento" (ovvero sfasamento temporale) tra il **momento del pagamento del corrispettivo e l'obbligo di operare la ritenuta**. In altri termini, chi subisce la trattenuta deve dichiarare il compenso nello **stesso periodo d'imposta in cui il sostituto di imposta (committente), è tenuto a operarla**. Da un punto di vista pratico la presente ipotesi, come ricordato dalla relazione illustrativa, costituisce una **deroga al principio di cassa** in quanto ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo il momento della percezione del compenso può, infatti, risultare diverso da quello nel quale è effettuato il pagamento da parte del committente. Infine, la relazione specifica, altresì, che **la disposizione** di cui all'articolo 54, comma 1, secondo periodo, **ha effetto anche per i periodi di imposta antecedenti (2024) a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano a essa conformi**.

Premessa

L'articolo 5 del D.lgs. 192/2024, introduce delle modifiche alla disciplina dei redditi di lavoro autonomo, prevedendo: i) *estensione del regime della tassazione separata per alcune plusvalenze*; ii) *il principio di*

onnicomprendività nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, in analogia a quanto previsto per i lavoratori dipendenti; iii) si conferma il **principio di cassa quale criterio di imputazione temporale del reddito**; iv) si prevede un'apposita disciplina relativa alla deducibilità delle spese relative a taluni beni ed elementi immateriali; vi) si introduce il principio di neutralità fiscale (mancata realizzazione di plusvalenze o minusvalenze) con riferimento ad una serie di operazioni.

Con particolare riferimento al "**principio di cassa**", la novella interviene in tutte quelle ipotesi in cui il compenso è erogato da un soggetto che riveste la qualifica di **sostituto d'imposta** (società e altri professionisti). Prima della riforma, spesso si creava uno "sfasamento" temporale tra l'anno di versamento della somma da parte del committente e quello in cui il professionista dichiarava il reddito (caso di bonifici emessi e contabilizzati al 31/12 ma effettivamente incassato dal professionista e quindi disponibili a gennaio dell'anno successivo).

Tale problematica è stata risolta dal legislatore il quale ha positivizzato il principio contenuto nella legge delega secondo cui "**Il criterio di imputazione temporale dei compensi deve essere corrispondente a quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente**".

Il principio di cassa per i professionisti

Come noto, il principio di cassa - quale **criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito al periodo di imposta** (compensi effettivamente percepiti e spese sostenute effettivamente) - prevede che 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 nell'articolo in esame e negli altri articoli del capo V.

Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi

L'art. 25 DPR 602/72 prevede che "*I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati (...) devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di **acconto dell'Irpef** dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa.*

In relazione ai compensi erogati a soggetti non residenti nel territorio dello Stato italiano la ritenuta è effettuata a titolo d'imposta (definitivo) in misura pari al 30%.

Principio di cassa e pagamento con bonifici bancari

In caso di **pagamento del compenso tramite bonifico bancario** la prassi dell'Agenzia delle entrate (cfr. circ. 23 giugno 2010, n. 38/E, par. 3.3) ha precisato che il momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme corrisponde a quello in cui questi riceve l'accredito sul proprio conto corrente.

Per il committente che paga il compenso, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di effettuare la ritenuta, rileva **invece il momento in cui è stato effettuato il pagamento ovvero quello in cui le somme sono uscite dalla propria disponibilità.**

Osserva

In applicazione del "principio di cassa", ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo – prima della novella in questione - si devono prendere in considerazione i compensi incassati e le spese pagate nel periodo d'imposta.

Nel caso in cui un compenso venga regolato in prossimità della fine del mese di dicembre, mediante bonifico bancario, **al fine di individuare l'anno in cui assume rilevanza fiscale, quale momento rileva?** Quello in cui l'ordine di bonifico è stato impartito, oppure il momento in cui, in capo al professionista, tale somma sarà effettivamente a disposizione sul conto corrente, a prescindere dal momento di effettuazione del pagamento e di certificazione della ritenuta da parte del sostituto d'imposta, anche ai fini della compilazione del mod. 770?

Nel caso di compensi pagati mediante bonifico bancario, si ritiene che ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo il momento in cui il professionista consegue la effettiva disponibilità delle somme, debba essere individuato in quello in cui questi riceve l'accredito sul proprio conto corrente. Si tratta, tecnicamente, della cosiddetta "data disponibile", che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata.

Non assume rilievo, pertanto, né la data della valuta, ovvero quella da cui decorrono gli interessi, né il momento in cui il dante causa emette l'ordine di bonifico né quello in cui la banca informa il professionista dell'avvenuto accredito.

Osserva

L'applicazione del principio di cassa, secondo cui i compensi e i costi assumono **rilevanza** nel momento in cui sono, rispettivamente, **percepiti e sostenuti rappresenta il criterio ordinario di determinazione del reddito di lavoro autonomo.**

In pratica, le criticità collegate a detto criterio risultano connesse, per quanto concerne l'imputazione temporale dei compensi, ***alla individuazione del momento in cui il corrispettivo si intende incassato da parte del professionista, in particolare quando vengono utilizzati alcuni mezzi di pagamento***

Questione

Il momento in cui il compenso si considera percepito da parte del professionista potrebbe non coincidere con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo/mese in cui in il soggetto che ha effettuato il pagamento deve effettuare il versamento della ritenuta ed includere questa ultima nel modello 770.

Osserva

Per il committente che paga il compenso, infatti, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di effettuare la ritenuta rileva il momento in cui è stato **effettuato il pagamento** (ovvero quello in cui le somme sono uscite dalla propria disponibilità).

Infatti, il professionista **scomputa** la ritenuta subita nel periodo d'imposta in cui il compenso al quale il prelievo attiene **concorre a formare il proprio reddito professionale**.

In sintesi

In caso di pagamento del compenso tramite bonifico bancario la prassi dell'Agenzia delle entrate (cfr. circ. 23 giugno 2010, n. 38/E, par. 3.3) ha precisato che il momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme corrisponde a quello in cui questi riceve l'accredito sul proprio conto corrente.

Per il committente che paga il compenso, ai fini dell'adempimento dell'obbligo di effettuare la ritenuta, rileva invece il momento in cui è stato effettuato il pagamento ovvero quello in cui le somme sono uscite dalla propria disponibilità. Il professionista, peraltro, scomputa la ritenuta subita nel periodo d'imposta in cui il compenso al quale il prelievo attiene concorre a formare il reddito.

Qualora il bonifico venga effettuato negli ultimi giorni dell'anno, il momento in cui il compenso si considera percepito da parte del professionista potrebbe pertanto **non coincidere** con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo in cui il committente **deve effettuare la ritenuta e includere quest'ultima nel modello 770**.

Nuovo criterio di imputazione temporale dei compensi per autonomi

Al fine di risolvere tale problematica, il secondo periodo del comma 1 del nuovo articolo 54, in attuazione del criterio di delega secondo il quale **"Il criterio di imputazione temporale dei compensi deve essere corrispondente a quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente"**, prevede quindi che le somme e 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 da parte di quest'ultimo di effettuazione della ritenuta.

La nuova disposizione

Art. 54, comma 1. 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. **Le somme e 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**

Osserva

Resta fermo che, **nel caso in cui il compenso non sia soggetto a ritenuta, il medesimo è imputato al periodo d'imposta in cui è stato percepito secondo l'ordinario criterio di tassazione di cassa.**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti