

**Le plusvalenze e le sopravvenienze attive nel reddito di lavoro autonomo dopo la riforma del 2024 (\*)**

*Capital gains and windfall gains on self-employed income after the 2024 reform*

di Alberto Renda - 9 luglio 2026

**Abstract**

La riforma del 2024 ha avuto l'indubbio pregio di sistematizzare la disciplina delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, sia in senso esplicito, attraverso una differente collocazione delle norme di riferimento rispetto a quelle relative ai compensi, come nel caso delle plusvalenze (escluse quelle da cessione di immobili strumentali), sia in senso implicito, riconducendo a tassazione anche le sopravvenienze attive, nell'ottica del principio di onnicomprensività delle somme e valori percepiti in relazione all'attività artistica o professionale. Non sono, invece, imponibili come redditi di lavoro autonomo, ma come redditi diversi le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società tra professionisti o di associazioni tra professionisti.

**Parole chiave:** lavoro autonomo, plusvalenze, sopravvenienze, onnicomprensività

**Abstract**

*The 2024 reform has the clear merit of systematizing the rules governing capital gains and extraordinary income within the category of self-employment income, both explicitly – by reallocating the relevant rules, as in the case of capital gains (excluding those arising from the disposal of business-use real property), separately from those governing professional fees – and implicitly – by bringing extraordinary income within the scope of taxation as well, in line with the comprehensiveness principle applicable to amounts and non-cash benefits received in connection with artistic or professional activities. By contrast, capital gains realized on the transfer of shareholdings in professional companies or professional partnerships are not taxable as self-employment income but are classified as other income.*

**Keywords:** self-employment, capital gains, windfalls, comprehensiveness

**SOMMARIO:** 1. Le plusvalenze realizzate nell'esercizio dell'attività professionale. - 2. Le plusvalenze da cessione di partecipazioni in società e associazioni che svolgono attività professionale. - 3. La trasformazione dello studio associato in società tra professionisti. - 4. Le plusvalenze da cessione della clientela. - 5. Le plusvalenze da cessione di immobili strumentali. - 6. Le sopravvenienze attive.

1. La rilevanza, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non solo delle componenti derivanti dall'attività ordinaria (compensi e costi), ma anche di quelle derivanti da eventi straordinari (plusvalenze, minusvalenze e sopravvenienze) assicura una perfetta simmetria del sistema tributario che fa assurgere a principio generale la regola per cui la tassabilità delle plusvalenze su beni strumentali si collega alla deducibilità dei loro costi d'acquisto, consentendo di raggiungere una sostanziale uniformità delle regole di tassazione dei redditi derivanti da attività produttive.

Tale uniformità, tuttavia, non è sempre stata assicurata dall'ordinamento, posto che le plusvalenze realizzate nell'esercizio di arti e professioni a seguito di alienazione di beni strumentali risultavano fiscalmente irrilevanti, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, sino alle modifiche intervenute con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223. Per effetto del rinnovato assetto normativo il legislatore ha realizzato, anche con riferimento a questi componenti positivi, un avvicinamento delle modalità di determinazione dei redditi di lavoro autonomo a quelle dei redditi di impresa ancorché la categoria dei redditi di lavoro autonomo continui a collocarsi, anche dopo la riforma del 2024, in un'area intermedia tra quella del lavoro dipendente (dalla quale si differenzia per la mancanza del vincolo di subordinazione) e quella dell'impresa<sup>1</sup>.

Nel rinnovato contesto della riforma del 2024, attuativa, per il tramite del D.Lgs. n. 192/2024, della legge delega n. 111/2023, il regime impositivo del reddito di lavoro autonomo, precedentemente regolato in modo unitario dall'art. 54 TUIR, è stato riorganizzato attraverso una nuova articolazione normativa che si sviluppa dall'art. 54 all'art. 54-*octies* TUIR.

In quest'ambito le plusvalenze hanno trovato una propria collocazione nell'art. 54 *bis*, rubricato "*Plusvalenze e altri proventi*".

La tassabilità delle plusvalenze realizzate dal lavoratore autonomo su beni strumentali trova, del resto, la propria giustificazione in considerazione della possibilità di dedurre quote di ammortamento in relazione all'utilizzo di tali beni nell'ambito dell'attività professionale o artistica, evitando "salti d'imposta"<sup>2</sup>.

Richiamando una definizione dottrinarina sempre di attualità, si può affermare che la plusvalenza designa l'incremento del valore di scambio di un bene (strumentale) nell'arco di tempo racchiuso fra due momenti dati, di solito fra il momento in cui il bene entra nel patrimonio di un soggetto e quello in cui ne esce<sup>3</sup>.

Nell'ambito del reddito di lavoro autonomo l'articolato normativo consente di distinguere tali componenti positivi di reddito tra plusvalenze da realizzo (mediante cessione a titolo oneroso o per effetto di risarcimento) e plusvalenze assimilate, in quanto conseguenti alla destinazione al consumo personale o familiare dell'esercente arte o professione o a finalità estranee all'esercizio delle stesse. Le plusvalenze misurano l'incremento economico realizzato su beni (materiali o immateriali) strumentali all'esercizio dell'attività professionale, quando ceduti a valori superiori al costo non ammortizzato/fiscale, o quando si monetizzano componenti immateriali dell'organizzazione (ad esempio, clientela/avviamento professionale).

Ancorché la plusvalenza su beni strumentali segua regole analoghe a quelle d'impresa, se ne distingue in quanto assoggettata ad imposizione nel quadro del

principio di cassa del reddito di lavoro autonomo e con altre rilevanti differenze. In particolare, non è riconosciuta al professionista la possibilità, prevista dall'art. 86 TUIR a favore delle imprese (ora abrogata dalla Legge di Bilancio 2026, art. 1, comma 42, L. n. 199/2025) di rateizzare le plusvalenze realizzate sui beni posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, in quote costanti, nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto<sup>4</sup>.

In merito alla conferma della impossibilità di differire l'imposizione in più esercizi, la relazione illustrativa al decreto delegato ha precisato che *«si deve rilevare che, a differenza di quanto stabilito nell'ambito dei redditi d'impresa dal vigente articolo 86, comma 4, del Tuir, le plusvalenze concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state percepite e non sono rateizzabili. Tale differenza di trattamento si giustifica, comunque, considerato che il reddito di lavoro autonomo è tassato nel momento della percezione dei proventi secondo un criterio di imputazione per cassa, a differenza dei redditi d'impresa tassati per competenza»*.

In passato, andando oltre il dato letterale della norma e applicando una sorta di regola di simmetria tra componenti positivi e componenti negativi, l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che per i beni il cui costo non fosse integralmente deducibile, le plusvalenze e le minusvalenze rilevassero in proporzione al rapporto tra l'ammortamento dedotto e quello complessivamente effettuato (Agenzia delle Entrate, circ. n. 28/E/2006).

Tale interpretazione ha trovato oggi conferma anche nel dato positivo, posto che la nuova formulazione dell'art. 54-bis accoglie, quale criterio utile a individuare l'imponibile da assoggettare ad imposizione, la proporzione tra il plusvalore conseguito e la quota di ammortamento fiscalmente deducibile<sup>5</sup>.

Se ne deduce che la plusvalenza rilevi nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato; in sostanza, anche per i redditi di lavoro autonomo trova applicazione la regola già disciplinata dall'art. 164, comma 2, TUIR, applicabile per i beni strumentali (relativi all'arte o professione) ad uso promiscuo, per i mezzi di trasporto a motore a deducibilità limitata e per le apparecchiature telefoniche.

Sotto un profilo strettamente letterale, il nuovo art. 54-bis TUIR conferma la disposizione già presente nell'art. 54, comma 1-bis, TUIR previgente, secondo la quale le plusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'art. 54-septies, comma 2, concorrono a formare il reddito se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso e vengono, quindi, estromesse dall'attività del professionista; inoltre, possono determinare l'emersione di plusvalori imponibili anche la destinazione di beni al consumo personale o familiare del lavoratore autonomo, la destinazione dei beni a finalità estranee all'arte o professione (art. 54-bis, comma 1, lett. c) o il risarcimento, anche in forma assicurativa, conseguito per la perdita o il danneggiamento dei beni strumentali (art. 54-bis, comma 1, lett. b).

Specularmente, il nuovo art. 54-quater prevede la deducibilità delle minusvalenze su beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione,

determinate con gli stessi criteri stabiliti per le plusvalenze, se realizzate a titolo oneroso o mediante risarcimento.

La norma in esame dispone, inoltre, che la plusvalenza è costituita nelle ipotesi di realizzo (lett. *a*) e *b*) del comma 1), dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato del bene e nell'ipotesi di destinazione al consumo personale o familiare (lett. *c*) del comma 1), dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato del bene.

2. A differenza delle richiamate plusvalenze, il legislatore ha ritenuto di escludere dall'ambito del reddito di lavoro autonomo, per ricondurle nella categoria dei redditi diversi, le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società e associazioni che svolgono attività professionale<sup>6</sup>.

Tale esclusione è il risultato della più recente modifica normativa, con la quale il legislatore ha introdotto il comma 3-ter dell'art. 54 (per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. *c*), n. 2, D.L. n. 84/2025), nel quale è stabilito che «*le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale, ivi comprese quelle in società tra professionisti e in altre società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui all'art. 177-bis, costituiscono redditi diversi*».

Nella relazione illustrativa del D.L. n. 84/2025 è stato espressamente ribadito che dette plusvalenze e minusvalenze non concorrono alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, anche se realizzate da esercenti arti e professioni sia in forma individuale che collettiva. La giustificazione di tale intervento normativo è stata individuata, «*sotto il profilo sistematico, nella mancata previsione, per questi ultimi soggetti, del principio di attrazione al reddito di lavoro autonomo dei redditi da qualsiasi fonte provenienti, sancito invece dall'art. 6, comma 3, del T.U.I.R. per i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice e dall'art. 81, comma 1, del medesimo T.U.I.R. per i redditi delle società di capitali e degli enti commerciali soggetti all'IRES*»<sup>7</sup>.

Tale intervento normativo si è reso necessario per ovviare ad un equivoco che poteva sorgere dalla lettura delle disposizioni modificate dal D.Lgs. n. 192/2024. Nella prima formulazione post riforma risultavano redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante la cessione di ogni partecipazione al capitale o al patrimonio delle società di cui all'art. 5 e dei soggetti di cui all'art. 73 TUIR. Se ne poteva dedurre la rilevanza, quale reddito diverso, delle plusvalenze derivanti dalla cessione di quote di associazioni professionali<sup>8</sup>. Tuttavia, due passaggi della relazione illustrativa al decreto – invero piuttosto ambigui – lasciavano trasparire l'interpretazione alternativa secondo cui le plusvalenze da cessione delle quote di un'associazione professionale sarebbero state imponibili quale reddito di lavoro autonomo, in virtù del principio di onnicomprensività<sup>9</sup>. Tale relazione precisava che la soppressione dell'esclusione nell'art. 67 risponde a «*ragioni sistematiche e di coordinamento normativo*» e che nell'art. 17, comma 1, lett. *g-ter*) «*viene [...] precisato che beneficiano del regime di*

*tassazione separata anche 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, a esclusione delle partecipazioni in società tra professionisti esercenti attività da cui consegue un reddito d'impresa, che restano soggette alla disciplina dell'art. 67 del TUIR».*

Il D.L. n. 84/2025 ha, quindi, ovviato a tale ambiguità, uniformando il regime impositivo delle plusvalenze da cessione di società e studi professionali. Ne consegue che anche per gli studi professionali le plusvalenze sono soggette all'imposta sostitutiva del 26%, in analogia a quanto già previsto per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società di persone e di capitali esercenti attività produttive di reddito d'impresa.

Al fine di coordinare le modifiche all'art. 54 TUIR, il legislatore ha opportunamente modificato anche l'art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR ed ha soppresso la disposizione che concedeva il beneficio del regime di tassazione separata, di cui all'art. 17, comma 1, lett. g-ter), TUIR, per 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, qualora percepite, anche in più rate, nello stesso periodo d'imposta.

Nei casi in esame è, quindi, possibile fruire, ai sensi dell'art. 1, comma 30, lett. b), L. 30 dicembre 2024, n. 207, della rideterminazione del costo fiscale della partecipazione con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 18% sul valore normale della stessa al 1° gennaio di ciascun anno<sup>10</sup>.

La tassazione del plusvalore conseguito sulla base delle regole proprie dei redditi diversi e non del reddito di lavoro autonomo ha, peraltro, consentito di ovviare all'ulteriore ambiguità che riguardava l'imposizione secondo le norme proprie di quest'ultima categoria reddituale. Infatti, se la plusvalenza da cessione fosse stata tassata come reddito di lavoro autonomo, si sarebbe dovuto considerare quale valore imponibile l'intero corrispettivo percepito dal cessionario, a differenza di quanto avviene per la cessione d'azienda nell'ambito del reddito d'impresa e dei redditi diversi, ove la plusvalenza è determinata quale saldo positivo tra il corrispettivo pattuito e i valori fiscalmente riconosciuti dei beni del complesso organizzato che viene ceduto<sup>11</sup>.

**3.** Tra le operazioni che anteriormente alle modifiche intervenute nel 2024 davano luogo all'emersione di plusvalori imponibili ai fini del reddito di lavoro autonomo si ricordano quelle relative alla trasformazione di uno studio associato in una società tra professionisti, costituita nella forma di società in accomandita semplice. In questo caso l'Amministrazione finanziaria ha negato che potessero beneficiare del regime di neutralità le riorganizzazioni realizzate tramite trasformazione di un'associazione professionale in una società commerciale di persone tra professionisti o con il conferimento di uno studio professionale individuale o associato in una società fra professionisti, fosse essa società di persone o di capitali. Tale interpretazione derivava dalla constatazione del mancato svolgimento, da parte del soggetto dante causa, di

un'attività commerciale produttiva di reddito d'impresa e dall'impossibilità di qualificare quale "azienda" il complesso di beni e rapporti da conferire, presupposti per l'applicazione dei regimi di neutralità ex artt. 170, comma 1, e 176 TUIR. In base all'art. 9 TUIR, che equipara il conferimento ad una cessione a titolo oneroso, l'Agenzia considerava realizzati eventuali plus o minusvalori, da quantificarsi secondo le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, categoria di riferimento per il soggetto conferente<sup>12</sup>.

Con la riforma del 2024 e, in particolare, con il nuovo art. 177-bis TUIR, anche queste operazioni sono state ricondotte, come auspicato in dottrina<sup>13</sup>, nell'ambito di un modello di neutralità tipico delle riorganizzazioni fra imprese.

Pertanto, il legislatore ha inteso favorire l'aggregazione in studi multidisciplinari con un'organizzazione equiparabile a quella imprenditoriale anche per rispondere meglio alle esigenze di integrazione di competenze e specializzazione richieste dal mercato. Le operazioni di riorganizzazione che non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze possono così riassumersi: *i*) 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 (cfr. L. 12 novembre 2011, n. 183); *ii*) i conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse dalle STP, quali le società fra avvocati (STA), di cui all'art. 4-bis della legge professionale forense (L. 31 dicembre 2012, n. 247). Come confermato dalla prassi, tenuto conto della "generalità" dell'ambito applicativo delle disposizioni in commento, la norma riguarda, nel rispetto dei principi ivi contenuti, tutte le società esercenti attività regolamentate dagli ordini professionali (Agenzia delle Entrate, Risposta n. 148/2025); *iii*) gli apporti nelle associazioni o società semplici di cui all'art. 5 TUIR, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, nonché le trasformazioni, fusioni e scissioni di STP o STA e le medesime operazioni delle associazioni o società semplici professionali e tra le STP, le STA e le associazioni o società semplici professionali; *iv*) il 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<sup>14</sup>.

La neutralità fiscale dei conferimenti in STP, similmente a quanto previsto per il conferimento d'azienda (art. 176 TUIR), presuppone che il soggetto conferente assuma, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e che il soggetto conferitario subentri 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.

Al contrario, si considerano realizzative e quindi escluse dal regime di neutralità, le operazioni straordinarie aventi a oggetto singoli elementi (dell'attivo o del passivo) riferibili all'attività artistica o professionale, in ossequio, peraltro, al criterio direttivo

previsto, sul punto, dalla legge delega, che richiamava le operazioni di aggregazione e riorganizzazione riguardanti specificamente gli “studi professionali”.

4. Nel quadro normativo ante riforma, la cessione dello studio professionale (individuale o associato) non era configurabile come cessione di “azienda” a fronte di un compenso unitario, poiché la prassi amministrativa e la giurisprudenza di legittimità la consideravano una fattispecie contrattuale atipica, specie per le peculiarità connesse al trasferimento della clientela<sup>15</sup>. Oltre al trasferimento di beni materiali, in virtù dell’*intuitu personae*, che connota il rapporto tra professionista e cliente, tale contratto instaura tra i due professionisti un rapporto di tipo obbligatorio nel quale il professionista c.d. “cedente”, a fronte del corrispettivo percepito, assume l’impegno di favorire il soggetto subentrante nella prosecuzione del rapporto con i propri vecchi clienti, attraverso condotte attive (promozione dei contatti con il professionista subentrante) e omissive (astensione dall’operare in concorrenza).

Il trattamento fiscale della cessione dello studio ai fini reddituali, dunque, doveva essere analizzato separatamente per ciascun insieme di *asset* ceduti (beni materiali – mobili e immobili – e beni immateriali, come la clientela o l’avviamento), ma, anche così scomposta, si trattava di un’operazione sostanzialmente realizzativa. Già in base alla precedente formulazione dell’art. 54 TUIR, concorrevano a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei beni strumentali (comma 1-*bis*, lett. *a*) e i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque riferibili all’attività artistica o professionale (comma 1-*quater*)<sup>16</sup>.

Contrariamente alle operazioni di conferimento, trasformazione, fusione e scissione, aventi a oggetto uno studio professionale, che, come rilevato, per effetto del nuovo art. 177-*bis* TUIR, beneficiano della neutralità fiscale, la cessione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell’attività artistica o professionale, come l’avviamento, resta un’operazione realizzativa.

La riforma del 2024 ha in proposito introdotto una nozione di “studio professionale” inteso quale «*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*»; tale definizione è stata utilizzata per circoscrivere l’ambito applicativo delle disposizioni cui si applica il regime di neutralità fiscale tipico delle operazioni straordinarie (art. 177-*bis* TUIR), tra le quali non può essere inclusa la cessione a titolo oneroso di tale complesso di beni e rapporti professionali, ove singolarmente considerati, in quanto operazione di natura realizzativa<sup>17</sup>.

Nella prospettiva delle imposte sui redditi, la rivisitazione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo per opera del D.Lgs. n. 192/2024, improntata, come rilevato, alla logica del principio di onnicomprensività, ha, tuttavia, soppresso il riferimento esplicito all’imponibilità dei corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela

o di altri elementi immateriali, pur permanendo un'espressa disciplina dedicata alle plusvalenze dei beni mobili strumentali.

La relazione illustrativa al decreto ha confermato la logica delle modifiche intervenute e le ragioni della soppressione dei riferimenti espliciti alla cessione alla clientela, rilevando che *«in virtù del nuovo principio di onnicomprensività è stato eliminato il comma 1-quater del vigente articolo 54 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 criterio generale sancito dal nuovo comma 1 del medesimo articolo 54»*.

Per esigenze di coordinamento normativo è stata anche modificata la lett. g-ter) dell'art. 17, comma 1, TUIR, in materia di tassazione separata. In questa disposizione, che in precedenza ammetteva la tassazione separata delle somme di cui al vecchio comma 1-quater dell'art. 54, è stato introdotto un esplicito riferimento ai corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque, riferibili all'attività artistica o professionale. Tali corrispettivi sono quindi soggetti a tassazione separata *«se percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta»*, ferma restando la facoltà per il contribuente di optare per la tassazione ordinaria. Diversamente, se una o più rate risultano incassate in due o più periodi d'imposta, la tassazione sarà esclusivamente quella ordinaria.

5. Nell'ambito dei differenziali positivi che possono derivare dalla cessione di beni strumentali, il legislatore ha positivamente disciplinato esclusivamente le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni mobili strumentali, omettendo di menzionare quelle conseguenti alla cessione di immobili strumentali all'esercizio dell'arte o professione. Tale omissione, come si rileverà in seguito, non consente di attrarre a imposizione i predetti plusvalori nell'ottica del principio di onnicomprensività, cui sarebbe ispirata la determinazione del reddito di lavoro autonomo, ma, al contrario, sembra voluta dal legislatore per confermare l'esclusione da imposizione delle plusvalenze immobiliari, già anticipata in passato dalla prassi amministrativa<sup>18</sup>.

Il fondamento della esclusione dal reddito di lavoro autonomo troverebbe riscontro nella simmetrica indeducibilità delle quote di ammortamento degli immobili strumentali che il legislatore ha espressamente disciplinato nell'art. 54-quinquies TUIR<sup>19</sup>. Dunque, ad una esplicita indeducibilità dei predetti costi si contrappone la non imponibilità degli opposti componenti positivi, cui si perviene, tuttavia, per una regola di simmetria impositiva e non attraverso una chiara disposizione di legge.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate già in vigenza delle precedenti norme era pervenuta alle medesime conclusioni, riconoscendo la non imponibilità delle plusvalenze relative agli immobili strumentali acquistati o costruiti dal 1° gennaio 2010 e, al contrario, attribuendo rilevanza fiscale alle sole plusvalenze e minusvalenze relative agli immobili strumentali acquistati o costruiti dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009, in quanto, per effetto dell'art. 1, comma 334, lett. a) e b), L. n. 296/2006,

soltanto per gli immobili acquistati in quel periodo potevano essere dedotte le relative quote di ammortamento.

La formulazione delle nuove disposizioni sembra, quindi, riflettere la scelta legislativa di considerare fiscalmente irrilevanti, “a regime”, le plusvalenze e minusvalenze relative agli immobili strumentali degli esercenti arti e professioni, rimanendo ferma l’eccezione per quelli acquistati tra il 2007 e il 2009.

Anche qualora gli immobili siano adibiti promiscuamente all’esercizio dell’arte o professione e all’uso personale e familiare del contribuente, le relative plusvalenze da cessione non assumono rilevanza, in quanto detti immobili non sono considerati strumentali dall’art. 43 TUIR, né risulta ammortizzabile il relativo costo. Tali plusvalenze non rientrerebbero nemmeno tra quelle imponibili, quali redditi diversi in caso di rivendita entro cinque anni dall’acquisto, ai sensi dell’art. 67, comma 1, lett. b), TUIR, trattandosi di proventi conseguiti nell’esercizio dell’arte o professione<sup>20</sup>.

La formulazione delle norme, nel testo riformato nel 2024, sembra, tuttavia, distonica rispetto all’obiettivo tracciato dai principi della legge delega, volti a perseguire «*la semplificazione e la razionalizzazione dei criteri di determinazione derivante dall’esercizio di arti e professioni*» (art. 5, comma 1, lett. f), L. n. 111/2023).

Non si comprende, infatti, il ruolo svolto dalle disposizioni dell’art. 54 TUIR rispetto alle fattispecie contemplate negli articoli successivi, posto che, se il principio di omnicomprensività pervade, come prospettato dal legislatore delegante, tutti gli elementi reddituali omogenei a quelli elencati nell’art. 54-bis e seguenti, ivi inclusi quelli non espressamente richiamati, allora l’art. 54 assumerebbe i connotati di una norma di chiusura, che dovrebbe attrarre a sé anche gli elementi non disciplinati, ma comunque riconducibili a quelli menzionati.

A tale conclusione, invero, non è possibile pervenire già solo ove si considerino le citate disposizioni sulle plusvalenze realizzate a seguito della cessione di beni immobili strumentali, atteso che, come rilevato, queste ultime, seppur non richiamate dall’art. 54-bis, non risultano imponibili e, quindi, sfuggono al principio di omnicomprensività, determinando incertezze rispetto alla tassazione di tali componenti positivi di reddito<sup>21</sup>.

La mancanza di chiare indicazioni del diritto positivo si pone in contrasto con gli obiettivi perseguiti dal legislatore delegante di fornire un quadro ispirato alla certezza applicativa e semplificazione delle norme, rischiando di incrementare i dubbi interpretativi che si sarebbero dovuti fugare nell’ottica del principio di omnicomprensività che, di fatto, sembra non permeare tutte le somme e valori in genere percepiti in relazione all’attività professionale o artistica.

**6.** Seppure con le richiamate limitazioni relative agli immobili strumentali, il regime delle plusvalenze sin dal 2006 ha trovato una sua regolamentazione tra le disposizioni che disciplinano i componenti positivi di reddito; al contrario, per le sopravvenienze attive l’assenza di una esplicita disposizione aveva fatto sorgere non poche perplessità sulla loro rilevanza impositiva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Volendo mutuare una definizione dal reddito d'impresa, le sopravvenienze attive possono descriversi come componenti positivi di reddito consistenti nella realizzazione di un'entrata o nell'estinzione di una passività derivanti da eventi impreveduti ed eccezionali che modificano il risultato di operazioni già contabilizzate in precedenti periodi d'imposta<sup>22</sup>. In particolare, ai fini del reddito di lavoro autonomo, si considerano tali i compensi e gli altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite o oneri dedotti in precedenti esercizi nonché i compensi o altri proventi conseguiti per un ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi.

Tali componenti positivi di reddito, secondo alcune indicazioni della prassi, risultavano non tassabili perché la formulazione della norma sull'imposizione del reddito di lavoro autonomo, anteriormente alla riforma del 2024, faceva esclusivo riferimento ai compensi percepiti nell'esercizio dell'arte o della professione ed escludeva, pertanto, la possibilità di includere nella base imponibile le componenti straordinarie di reddito (Agenzia delle Entrate, ris. n. 163/E/2001). In quest'ottica, non potevano essere assimilati ai compensi quei componenti positivi che, per effetto di eventi sopravvenuti e imprevedibili, rettificavano *in melius* costi che avevano concorso alla determinazione del reddito di periodi d'imposta precedenti.

Mancava, quindi, una disposizione analoga a quella dell'art. 88 TUIR, che, nell'ambito della categoria del reddito d'impresa, disciplina le sopravvenienze attive e ne individua i criteri d'imposizione.

Per tali ragioni, non sono mancati in passato i tentativi della prassi di attrarre ad imposizione anche i predetti compensi straordinari, giustificando tale ardita interpretazione in nome di un principio di simmetria tra il componente positivo ed il costo dedotto nei precedenti esercizi. Ci si riferisce, in particolare, a quell'interpretazione che ha sostenuto la concorrenza alla formazione del reddito da lavoro autonomo delle somme percepite dal professionista a titolo di rimborso parziale, a seguito di mediazione giudiziale, di canoni di locazione pagati e dedotti in periodi d'imposta precedenti. L'Agenzia ha affermato che tale rimborso è collegato a spese inerenti l'esercizio dell'attività professionale svolta e che per «ragioni di simmetria impositiva [...] il rimborso delle spese, che hanno concorso alla formazione del reddito sotto forma di costi deducibili, deve ugualmente essere assoggettato ad imposizione e a ritenuta, ai sensi del combinato disposto dei predetti articoli 6 del TUIR e 25 del DPR n. 600 del 1973»<sup>23</sup>.

Anche la problematica relativa all'imposizione delle sopravvenienze attive realizzate dagli esercenti arti e professioni per la cessione di un contratto di leasing ha indotto la prassi ad assumere un orientamento favorevole alla rilevanza di tali componenti positivi, seppur non espressamente disciplinata dal dettato normativo.

La cessione del contratto, avente ad oggetto beni strumentali per l'esercizio dell'attività professionale determinava l'emersione di componenti positivi tassabili, in quanto i corrispettivi percepiti a seguito della cessione dovevano essere ricompresi nella fattispecie di cui all'art. 54, comma 1-*quater*, TUIR (nella versione antecedente le modifiche del 2024). Nella lettura dell'Agenzia delle Entrate, l'importo percepito a

fronte della cessione del contratto rappresentava il corrispettivo dovuto dal cessionario per subentrare nei diritti e negli obblighi derivanti dal rapporto contrattuale esistente. Tali proventi rientravano tra quelli percepiti per la cessione “[...] di altri elementi immateriali, comunque riferibili all’attività artistica o professionale” cui faceva testualmente riferimento la norma<sup>24</sup>.

Il riferimento del legislatore agli elementi immateriali, secondo l’Agenzia, doveva riguardare qualsiasi elemento intangibile la cui cessione da parte del professionista determina la percezione di un corrispettivo nell’ambito dell’attività professionale ordinariamente esercitata.

Curiosamente l’Amministrazione finanziaria, pur non citando mai nelle proprie interpretazioni il termine sopravvenienza attiva, per non contravvenire alle disposizioni che non consentivano l’imposizione di tali componenti positivi, è comunque giunta alla conclusione della necessità di non sottrarre a tassazione tali corrispettivi, anticipando quella correlazione all’attività professionale che il legislatore del 2024 ha poi trasfuso nell’art. 54 TUIR.

È infatti nell’ottica del più volte richiamato principio di onnicomprensività, codificato per effetto del D.Lgs. n. 192/2024, che le sopravvenienze attive possono ritenersi incluse tra i componenti positivi di reddito, posto che, come indicato nella relazione illustrativa al decreto, l’introduzione di tale principio attribuisce «rilevanza, seppure soltanto implicitamente, a componenti reddituali che nell’ambito del reddito d’impresa costituiscono sopravvenienze attive e passive in senso proprio e, in particolare, a quelle che costituiscono rettifiche – in aumento o in diminuzione – di componenti positivi e negativi che hanno concorso a formare il reddito di precedenti periodi d’imposta».

Torna, quindi, il richiamo al reddito d’impresa, quale parametro di riferimento per la tassazione del reddito di lavoro autonomo, con la differenza che, almeno per le sopravvenienze attive, il legislatore non ha ritenuto necessaria un’espressa previsione di legge per disciplinarne la rilevanza reddituale, valutando come sufficiente allo scopo la correlazione tra componente positivo di reddito realizzato e attività artistica o professionale svolta dal contribuente per confermare l’assoggettamento ad imposizione anche di tali componenti straordinari, fatte salve le specifiche disposizioni sulla cessione dei contratti di leasing di cui si dirà in seguito.

La riforma del 2024, nell’adottare il principio di onnicomprensività, ha quindi valorizzato il nesso funzionale tra i componenti positivi di reddito e l’attività svolta, riducendo gli spazi di “area grigia” che riguardavano anche i componenti straordinari di reddito.

La rettifica di un costo che ha concorso a formare il reddito in precedenti periodi d’imposta costituisce, pertanto, a partire dal periodo d’imposta 2024, sopravvenienza attiva imponibile, quale somma percepita nel periodo d’imposta in relazione all’attività artistica o professionale, ai sensi del disposto di cui all’art. 54, comma 1, TUIR.

In questo senso, i primi orientamenti della prassi dell’Agenzia delle Entrate sono utili per verificare la concreta applicazione delle nuove disposizioni in materia di

sopravvenienze attive. In particolare, esaminando un caso relativo ad un professionista cui erano stati erogati contributi in conto impianti in anni successivi a quelli in cui erano stati dedotti i costi di acquisto di beni strumentali per l'esercizio dell'attività professionale, l'Agenzia ha confermato che, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 192/2024, se, nelle more della percezione di tali contributi, il professionista ha dedotto le quote di ammortamento calcolate sul costo di acquisto del bene strumentale, sarà necessario rilevare, nel periodo di imposta in cui sono incassati i contributi, una sopravvenienza attiva pari alla differenza complessiva tra le quote di ammortamento già dedotte e quelle che, invece, sarebbero state deducibili se, sin dall'inizio del periodo di ammortamento, il costo di acquisto del bene strumentale fosse stato assunto al netto dei predetti contributi<sup>25</sup>. Tali indicazioni operative confermano che la riconduzione ad imposizione anche di questi componenti positivi di reddito risolve talune problematiche sorte in passato che generavano asimmetrie tra costi dedotti e proventi ad essi correlati, erogati a copertura dei predetti costi, che non risultavano imponibili in assenza di esplicite disposizioni normative<sup>26</sup>.

Anche con precipuo riferimento agli effetti reddituali della cessione dei contratti di leasing, il legislatore sembra aver recepito le precedenti indicazioni della prassi, ma in questo caso ha optato per l'inserimento di esplicite disposizioni che, nel contesto dell'art. 54-bis, rubricato "Plusvalenze e altri proventi", disciplinassero gli effetti impositivi di tale cessione<sup>27</sup>.

In proposito, il comma 3 del predetto articolo, dispone che: «*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 di cui all'articolo 54-septies, comma 2, 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*». Quest'ultima novella, nel riprodurre in sostanza la medesima previsione in materia di redditi di impresa, di cui all'art. 88, comma 5, TUIR, ha puntualizzato con maggiore incisività rispetto all'omologa disposizione del Testo Unico, le modalità di determinazione della sopravvenienza da assoggettare ad imposizione, assumendo che il valore normale del bene deve essere considerato al netto del prezzo di riscatto e dei residui canoni previsti dal contratto, in quanto questi oneri non possono incidere nel computo della base imponibile a causa della traslazione degli stessi sul cessionario unitamente al diritto di utilizzare e riscattare il bene<sup>28</sup>.

Al medesimo fine, la norma, per ragioni di simmetria tra costi non deducibili e proventi non tassabili, prevede altresì che, in caso di cessione del contratto di leasing relativo a beni immobili, il valore normale deve essere ulteriormente ridotto della quota capitale dei canoni, che siano già maturati alla data della cessione del contratto, non dedotta in quanto riferibile al terreno.

Le considerazioni che precedono consentono, quindi, di rilevare che il legislatore della riforma, nell'estendere la categoria dei componenti positivi di reddito alle "somme e valori in genere", potrebbe essere stato ispirato più al modello di reddito-entrata, tipico

della tassazione del reddito d'impresa, che non al modello di reddito-prodotto, laddove tra i componenti positivi connessi agli elementi di carattere patrimoniale impiegati nell'esercizio dell'attività, abbia voluto includere, oltre ai ricavi, anche altre tipologie di componenti reddituali quali plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, contributi erogati a titolo di liberalità. Tuttavia, il riferimento esplicito a quanto percepito in relazione all'attività artistica o professionale svolta sembra più orientato a valorizzare la fonte produttiva, quindi il reddito-prodotto, che non ad adottare il modello di reddito-entrata<sup>29</sup>. Probabilmente, e più semplicemente, il legislatore ha preferito superare il riferimento normativo ai compensi per ovviare ai problemi interpretativi che potevano sorgere dalla necessità di ricondurvi anche i contributi connessi all'esercizio dell'attività, la rettifica di spese dedotte in esercizi precedenti, il risarcimento di danni connessi all'esercizio dell'attività professionale. Non sembra possibile, pertanto, leggere la riforma nell'ottica di un avvicinamento della categoria del reddito di lavoro autonomo a quella del reddito d'impresa o di lavoro dipendente, quanto, più pragmaticamente, il legislatore sembra sia stato ispirato dalla necessità di positivizzare quelle interpretazioni della prassi che già estendevano la categoria dei componenti positivi di reddito oltre i meri compensi, auspicando che una migliore sistematizzazione delle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, potesse ovviare alla soluzione delle problematiche sorte in passato.

\*(\*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

<sup>1</sup> Per il sistema previgente il 2006 si rinvia a SACCHETTO C., *I redditi di lavoro autonomo*, Milano, 1984; TARIGO P., *I redditi di lavoro autonomo*, in TESAURO F. (diretta da), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesaurò F., Torino, 1994, 377; FORTE N., *La tassazione dei professionisti*, Milano, 2004; per la disciplina operante ante riforma del 2024, si rinvia, *ex multis*, a MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, 664; CROVATO F., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2025, 269.

<sup>2</sup> Cfr., in tal senso, STEVANATO D., *Il reddito di lavoro autonomo verso l'omnicomprensività della base imponibile*, in LOGOZZO M. (a cura di), *I percorsi della riforma tributaria*, Pisa, 2025, 65.

<sup>3</sup> Cfr. FALSITTA G., *Studi sulla tassazione delle plusvalenze*, Milano, 1991, 159.

<sup>4</sup> LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, a cura di BAGOLI M. -, CAPILUPI S. -, COPPOLA C. -, DELLI FALCONI F. -, FORMICA P., Milano, 2024, 1094.

<sup>5</sup> FORTE N., *Nuovo reddito di lavoro autonomo*, Santarcangelo di Romagna, 2025, 71.

<sup>6</sup> Per le questioni sorte sulla base della previgente normativa cfr. STEVANATO D., *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 843 ss., ZAGÀ S., *Manovra bis: le nuove regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 5, I, 906 ss.

<sup>7</sup> FERRANTI G., *La nuova disciplina delle cessioni di partecipazioni in associazioni e società tra professionisti*, in *il fisco*, 2025, 31, 2765.

<sup>8</sup> Cfr. FRANCIOSO C., *Profili fiscali delle riorganizzazioni degli studi professionali*, in *Tax News - Supplemento online alla Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 1, 190.

<sup>9</sup> In questo senso cfr. FORTE N., *Nuovo reddito di lavoro autonomo*, cit., 81.

<sup>10</sup> FERRANTI G., *La nuova disciplina delle cessioni di partecipazioni in associazioni e società tra professionisti*, cit., 2768.

<sup>11</sup> Cfr. BORIA P., *Il sistema dei tributi, tomo I, Le imposte dirette*, Torino, 2018, 96.

<sup>12</sup> Agenzia delle Entrate, Risposta n. 128/2018; LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 1093.

<sup>13</sup> SACCHETTO C., *Redditi di lavoro autonomo e disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, p. 75.

<sup>14</sup> SAGGESE P., *Le operazioni di trasformazione, fusione e scissione degli studi professionali*, in *il fisco*, 2025, 30, 2673.

<sup>15</sup> Ris. 29 marzo 2002, n. 108/E, Risposta a interpello 5 dicembre 2018, n. 125, che richiamano l'orientamento giurisprudenziale espresso da Cass., Sez. Un., 21 luglio 1967, n. 1889, e, più di recente, Cass., sez. II, 9 febbraio 2010, n. 2860.

<sup>16</sup> Cfr. Cass. n. 12639/2024.

<sup>17</sup> FRANCIOSO C., *Profili fiscali delle riorganizzazioni degli studi professionali*, op. cit.

<sup>18</sup> Agenzia delle Entrate ris. n. 13/E/2010 e risposta a interrogazione parlamentare n. 5-00752/2007.

<sup>19</sup> Cfr. SAGGESE P., *Il trattamento degli immobili nel reddito di lavoro autonomo*, in *il fisco*, 2025, 9, 765.

<sup>20</sup> Cfr. FERRANTI G., *La riforma della disciplina degli immobili dei lavoratori autonomi*, in *il fisco*, 2023, 26, 2503.

<sup>21</sup> In tal senso, STEVANATO D., *Il reddito di lavoro autonomo verso l'omnicomprensività della base imponibile*, op. cit., 76, che cita anche l'incertezza sull'imposizione derivante dalla cessione o concessione in uso di elementi immateriali, come il marchio dello studio professionale.

<sup>22</sup> Per una definizione di sopravvenienze attive nell'ambito del reddito d'impresa si rinvia, *ex multis*, a M. BEGHIN M., *Il reddito d'impresa*, Pisa, 2024, 82; TODINI C. -, PROCOPIO M. -, RACIOPPI F. -, PELLECCIA M., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in M. PELLECCIA M. -, A. PERSIANI A. -, L. PEVERINI L. -, M. PROCOPIO M. -, F. RACIOPPI F. -, F. RASI F. -, L. SALVINI L. -, C. TODINI C. (, a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2022, 126; BORIA P., *Il sistema dei tributi*, op. cit., 197; LUPI R., *Le componenti reddituali tipiche (ricavi-costi, plus-minusvalenze e sopravvenienze*, in CROVATO F. — LUPI R. (a cura di), *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, 129.

<sup>23</sup> Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n. 482/2022.

<sup>24</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n. 209/2020.

<sup>25</sup> Agenzia delle Entrate, Risposta n. 277/2025.

<sup>26</sup> Sul punto si rinvia, per un caso di indennità assicurative erogate in anni successivi a quelli di deduzione dei costi, a FORTE N., *La tassazione dei professionisti*, op. cit., 253 ss.

<sup>27</sup> Cfr. SAGGESE P., *Principio di onnicomprensività dei redditi di lavoro autonomo*, in *il fisco*, 2024, 42, 3895.

<sup>28</sup> Cfr. FORTE N., *Nuovo reddito di lavoro autonomo*, op. cit., 88.

<sup>29</sup> Cfr. STEVANATO D., *Il reddito di lavoro autonomo verso l'omnicomprensività della base imponibile*, op. cit., 75 ss.