

## Novità in tema di lavoro autonomo – terza parte

### Sommario

|                                                                                |          |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>PREMESSA.....</b>                                                           | <b>2</b> |
| <b>PRESTAZIONI ALBERGHIERE E DI RISTORAZIONE .....</b>                         | <b>2</b> |
| <b>SPESE DI RAPPRESENTANZA.....</b>                                            | <b>3</b> |
| <b>SPESE DI FORMAZIONE .....</b>                                               | <b>4</b> |
| <b>SPESE DI VITTO E ALLOGGIO PER TRASFERTE DEI LAVORATORI DIPENDENTI .....</b> | <b>5</b> |
| <b>COMPENSI CORRISPOSTI A FAMILIARI.....</b>                                   | <b>5</b> |
| <b>DETERMINAZIONE DEI REDDITI ASSIMILATI A QUELLO DI LAVORO AUTONOMO .....</b> | <b>6</b> |

## PREMESSA

Il D.lgs. 192/2024, noto come decreto “IRPEF-IRES”, recante disposizioni di revisione del regime impositivo dei redditi, in attuazione della Legge 111/2023, ha apportato alcune modifiche al regime impositivo dei redditi.

In particolare, al fine di offrire un quadro più chiaro circa gli elementi che concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo, l'articolo 5, D.lgs. n. 192/2024, opportunamente rubricato “*Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo*”, ha integralmente sostituito l'articolo 54, TUIR, sostituendolo con gli articoli da 54 a 54-octies, agevolando così l'individuazione della disciplina applicabile a ciascuna componente reddituale.

Le tematiche trattate in questo intervento riguardano:

- le prestazioni alberghiere e di ristorazione, nel novero delle quali è “sparito” il riferimento ai rimborsi spese in quanto, se addebitate al committente, non figurano né elemento deducibile, né elemento imponibile al reddito del professionista;
- le spese di rappresentanza che incontrano, tra l'altro, il nuovo obbligo di tracciabilità dei pagamenti al fine della deducibilità del costo;
- le spese di formazione, ovvero le spese sostenute per l'iscrizione a master e corsi di formazione o di aggiornamento professionale, convegni e congressi, nonché per le spese di viaggio e soggiorno inerenti ai suddetti eventi;
- le spese relative a prestazioni alberghiere e di ristorazione sostenute dal datore di lavoro per le trasferte dei lavoratori dipendenti e dei collaboratori effettuate al di fuori del territorio comunale, le quali incontrano la disciplina di cui all'articolo 95, TUIR;
- il nuovo articolo 54-octies che individua alcune norme volte a specificare l'ammontare di alcune tipologie di redditi da assimilare fiscalmente a quello di lavoro autonomo.

Le disposizioni innovative si applicano già a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. 192/2024, ovverosia dal 01/01/2024.

## PRESTAZIONI ALBERGHIERE E DI RISTORAZIONE

Il nuovo articolo 54-septies, comma 1, TUIR, conferma, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, la soglia di deducibilità del 75% delle spese relative a:

- prestazioni alberghiere;
- somministrazione di alimenti e bevande.

È altresì confermato il limite complessivo di deducibilità delle predette spese, pari al 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Nella presente disposizione è stato, tuttavia, eliminato il riferimento ai rimborsi spese. Il motivo di tale modifica è da ricercarsi nell'introduzione del principio di onnicomprensività di cui all'articolo 54, comma 1, TUIR, il quale, come si è detto, ricomprende nella nozione di reddito di lavoro autonomo tutti i proventi a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta. Pertanto, l'eventuale spesa sostenuta dal professionista e addebitata al cliente “finale” non è deducibile ma neppure imponibile ai fini IRPEF.

Al fine di evitare una problematica emergente, il comma 2 di cui al medesimo articolo 54, TUIR, reca un regime derogatorio con riferimento ai suddetti rimborsi spese, escludendo così che tali somme concorrano alla formazione del reddito.

Si noti, inoltre, che la Legge di Bilancio 2025 (Legge 207/2024) ha introdotto la tracciabilità dei pagamenti quale requisito fondamentale ai fini della deducibilità delle spese di vitto, alloggio e rappresentanza. Tale circostanza pone evidenti problemi di coordinamento con la normativa applicabile dal 01.01.2025. Infatti, ai sensi dell'articolo 54, comma 1 lett. b) del TUIR, da tale data non concorrono più a formare il reddito di lavoro autonomo i rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente.

Nel contempo, il "nuovo" articolo 54-ter, comma 1 del TUIR dispone che le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene. In pratica, per effetto delle riportate modifiche, nemmeno i rimborsi analitici delle spese sostenute per l'esercizio della professione concorreranno più alla formazione del reddito:

- né dal lato "attivo" (con conseguente inapplicabilità della ritenuta da parte del committente);
- né dal lato "passivo" (con la conseguente indeducibilità, in capo al professionista, dei costi da lui direttamente sostenuti e rimborsati dal committente).

Pertanto, nel vigente contesto normativo, le spese sostenute direttamente dal professionista e riaddebitate analiticamente al committente sarebbero comunque indeducibili dal reddito di lavoro autonomo del professionista che le ha sostenute, rendendo irrilevante, ai fini della deducibilità in capo quest'ultimo, lo strumento con cui l'onere è stato pagato.

Sotto il profilo letterale, gli obblighi di tracciabilità sembrano subordinati alla circostanza che le spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto siano addebitate analiticamente al committente. A contrariis, tali obblighi non dovrebbero, quindi, riguardare le spese sostenute direttamente dal professionista, che non vengono riaddebitate al committente. Sotto il profilo logico sistematico, tale impostazione sarebbe altresì coerente con quella adottata da parte della dottrina con riferimento al reddito d'impresa.

Aderendo a tale orientamento, il costo della corsa del taxi pagata dall'artista o dal professionista e non addebitata al committente dovrebbe restare deducibile anche se il versamento è avvenuto in contanti.

In ogni caso, avendo riguardo alla ratio della disposizione, un primo punto fermo dovrebbe essere che la deducibilità delle spese in oggetto in capo al professionista è subordinata al pagamento tracciabile, sia che la spesa venga sostenuta dal professionista direttamente, sia che venga rimborsata al dipendente o ad un altro professionista.

## **SPESE DI RAPPRESENTANZA**

Analogamente a quanto previsto dalla disciplina previgente, il comma 2, articolo 54-septies, TUIR, prevede, ai fini della deducibilità delle spese di rappresentanza, il limite forfetario dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Ai fini dell'individuazione di tale tipologia di spese, è possibile fare riferimento al Decreto MEF 19.11.2008, il quale stabilisce che si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate:

- le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa, ovvero o sia coerente con pratiche commerciali di settore
- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati nelle seguenti occasioni:
  - o ricorrenze aziendali ovvero festività nazionali o religiose;
  - o inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
  - o mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- le spese per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza.

Ai sensi dell'articolo 108, comma 2, ultimo periodo, TUIR, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (2025 per i soggetti "solari"), anche le spese di rappresentanza e quelle per omaggi saranno deducibili dal reddito d'impresa e dall'IRAP se effettuate con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.lgs. 241/97.

Pertanto, le spese in esame dal 2025 sono deducibili:

- da un lato, se il pagamento è eseguito con i suddetti strumenti;
- dall'altro, se rientrano nei limiti quantitativi già attualmente fissati dall'articolo 108, comma 2 del TUIR.

## **SPESE DI FORMAZIONE**

Analogamente a quanto detto in materia di spese di rappresentanza, anche la disciplina relativa alle spese di formazione non ha subito modifiche ad opera del D.lgs. 192/2024.

In particolare, l'articolo 54-septies, comma 3, TUIR, ha confermato l'integrale deducibilità, nel limite annuo di 10.000 euro, delle spese sostenute per l'iscrizione a:

- master e corsi di formazione o di aggiornamento professionale;
- convegni e congressi;

nonché per le spese di viaggio e soggiorno inerenti ai suddetti eventi.

Risultano altresì invariate le previsioni riguardanti la totale deducibilità, nel limite annuo di 5.000 euro, delle spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, a condizione che questi siano mirati a

sbocchi occupazionali effettivamente esistenti, appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro ed erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente.

## **SPESE DI VITTO E ALLOGGIO PER TRASFERTE DEI LAVORATORI DIPENDENTI**

Il secondo periodo di cui al comma 5, articolo 54-septies, TUIR, dispone altresì che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, per le spese relative a prestazioni alberghiere e di ristorazione sostenute dal datore di lavoro per le trasferte dei lavoratori dipendenti e dei collaboratori effettuate al di fuori del territorio comunale:

- non trova applicazione quanto disposto dall'articolo 54-septies, comma 1, TUIR, ossia la deducibilità al 75%, nel limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta;
- è ammessa la deducibilità integrale, nei limiti dell'articolo 95, comma 3, TUIR.

In particolare, tali spese risultano deducibili a fini fiscali nella misura massima giornaliera di:

- 180,76 euro per le trasferte al di fuori del territorio comunale;
- 258,23 euro in caso di trasferte all'estero.

Tali costi possono essere portati in deduzione, nel limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuati nell'anno. Restano, pertanto, indeducibili i costi relativi ai giorni di mancato utilizzo dei predetti alloggi.

Nel secondo caso, ossia per le trasferte di dipendenti nel territorio comunale le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sostenute dal datore di lavoro sono deducibili dal reddito imponibile nella misura del 75%.

## **COMPENSI CORRISPOSTI A FAMILIARI**

Analogamente a quanto precedentemente disposto, il nuovo articolo 54-septies, TUIR stabilisce, al comma 6, che l'esercente arte e professione non può dedurre dal proprio reddito i compensi per l'attività di lavoro dipendente, di collaborazione coordinata e continuativa o di lavoro autonomo occasionale erogati ai seguenti soggetti:

- coniuge;
- ascendenti;
- figli, affidati o affiliati, minorenni o permanentemente inabili al lavoro.

La medesima indeducibilità è disposta anche nelle ipotesi in cui l'esercente arti e professioni sia socio o associato di una società tra professionisti o di uno studio associato.

L'indeducibilità si riferisce anche a:

- accantonamenti di quiescenza e previdenza per i soggetti di cui sopra;
- i premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono, anche in parte, i suddetti accantonamenti.

Restano invece deducibili i contributi previdenziali e assistenziali, versati dal libero professionista per i familiari sopra indicati.

## DETERMINAZIONE DEI REDDITI ASSIMILATI A QUELLO DI LAVORO AUTONOMO

Il nuovo articolo 54-octies, TUIR, senza discostarsi da quanto disposto dal previgente articolo 54, comma 8, TUIR, individua alcune norme volte a specificare l'ammontare di alcune tipologie di redditi da assimilare fiscalmente a quello di lavoro autonomo.

Si tratta in particolare di:

- redditi derivanti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno;
- partecipazioni agli utili e indennità;
- redditi derivanti da attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali;
- indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai vice procuratori onorari.

Nella tabella di seguito riportata si propone una breve descrizione dei suddetti elementi, unitamente alla disciplina fiscale applicabile.

| Componente reddituale                                                                  | Descrizione e trattamento fiscale                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Redditi da utilizzazione economica delle opere dell'ingegno                            | <p>Si tratta dei <b>proventi, percepiti da parte dell'autore o inventore</b>, derivanti dall'<b>utilizzazione economica</b> di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>opere dell'ingegno</b>;</li> <li>• <b>brevetti industriali e processi</b>;</li> <li>• <b>formule o informazioni</b> riguardanti esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico;</li> </ul> <p>i quali sono <b>assimilabili a redditi di lavoro autonomo</b>, purché non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali.</p> <p>L'ammontare dei suddetti proventi è <b>ridotto del 25%</b> a titolo di <b>deduzione forfetaria delle spese</b>, ovvero del <b>40%</b> per i <b>soggetti di età inferiore a 35 anni</b>.</p> |
| Partecipazioni agli utili e indennità                                                  | <p>Sono <b>assimilati a redditi di lavoro autonomo</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i <b>compensi</b> percepiti dagli <b>associati in partecipazione</b> il cui <b>apporto</b> è costituito da <b>solo lavoro</b>;</li> <li>• gli <b>utili</b> spettanti ai <b>soci promotori</b> e ai <b>soci fondatori</b> di <b>Spa, Sapa e Srl</b>;</li> <li>• le <b>indennità</b> per <b>cessazione di rapporti di agenzia</b>.</li> </ul> <p>Tali proventi costituiscono <b>reddito per l'intero ammontare percepito durante il periodo d'imposta</b> (tassabilità "per cassa").</p>                                                                                                                                        |
| Componente reddituale                                                                  | Descrizione e trattamento fiscale                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Redditi derivanti da attività di levata dei protesti esercitate dai segretari comunali | <p>La levata di protesto consiste nell'<b>atto con cui viene accertato</b>, da parte di un pubblico ufficiale, il <b>mancato pagamento di un assegno o di un altro titolo di credito</b>.</p> <p>Per tale tipologia di <b>compensi</b> - percepiti in <b>denaro</b> o in <b>natura</b> - è prevista una <b>deduzione forfetaria a titolo di spese pari al 15%</b>. Analogamente a quanto visto in precedenza, anche tali proventi sono <b>tassati secondo il principio di cassa</b>.</p>                                                                                                                                                                                                                                           |
| Indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai vice procuratori onorari         | <p>Tali redditi, assimilati a quelli di lavoro autonomo, sono costituiti dall'<b>ammontare</b> - in denaro o in <b>natura</b> - <b>percepito nel periodo d'imposta</b>, in applicazione del principio di cassa.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |