informativa fiscale
ISSN 2612-2987

SEAC

Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 184 – 24 GIUGNO 2025

SETTORE **MANOVRE**

LE NOVITÀ DEL C.D."DECRETO FISCALE" PER IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO / D'IMPRESA

RIFERIMENTI

- **Artt. 1 e 2, DL n. 84/2025**

IN SINTESI

Nell'ambito del c.d. "Decreto fiscale" sono state introdotte alcune novità in materia di lavoro autonomo / d'impresa. In particolare:

- *sia per le imprese che per i lavoratori autonomi, l'obbligo di pagamento delle spese di trasferta tramite mezzi tracciabili ai fini della relativa deducibilità è stato limitato a quelle sostenute in Italia (le spese sostenute all'estero possono quindi essere pagate anche in contanti);*
- *con riguardo ai lavoratori autonomi:*
  - *l'obbligo di tracciabilità, già previsto per le imprese, è stato esteso alle spese di rappresentanza e per omaggi;*
  - *gli interessi e proventi finanziari percepiti nell'esercizio dell'attività "sfuggono" al principio di onnicomprensività e sono considerati redditi di capitale;*
  - *le plus / minusvalenze da cessione di partecipazioni in associazioni / società professionali costituiscono redditi diversi.*

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SOfisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Recentemente è stato pubblicato sulla G.U. 17.6.2025, n. 138 il DL n. 84/2025, c.d. "Decreto fiscale", contenente una serie di "*Disposizioni urgenti in materia fiscale*", tra le quali alcune modifiche alla disciplina del reddito di lavoro autonomo / d'impresa, di seguito esaminate.

MODIFICHE REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

PLUS / MINUSVALENZE DA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI IN ASSOCIAZIONI / SOCIETÀ PROFESSIONALI - Art. 1, comma 1, lett. a) e c), n. 2, lett. f) e comma 6

Con l'introduzione del nuovo comma 3-ter all'art. 54, TUIR, è stabilito che costituiscono **redditi diversi** le plus / minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni / società esercenti attività di lavoro autonomo nonché in STP / altre società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico ex art. 177-bis, TUIR (ossia, di cui all'art. 10, Legge n. 183/2011).

Come precisato nella Relazione illustrativa al Decreto in esame, con la predetta novità

"*si intende stabilire che le ... plusvalenze e minusvalenze **non concorrono alla formazione dei redditi di lavoro autonomo** ma costituiscono redditi diversi*".

Di fatto, con tale disposizione, viene in parte superato il principio di onnicomprensività introdotto dal D.Lgs. n. 192/2024 in base al quale "*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*".

Contestualmente:

- "*per esigenze di coordinamento normativo*" è stata soppressa la lett. g-ter) dell'art. 17, comma 1, TUIR che prevede(va) la tassazione separata delle plusvalenze da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni / società esercenti attività di lavoro autonomo se percepite, anche in più rate, nello stesso periodo d'imposta;
- sono state integrate le lett. c) e c-bis) dell'art. 67, comma 1, TUIR ricomprendendo nell'ambito dei redditi diversi anche le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni, qualificate e non qualificate, in associazioni ex art. 5, TUIR (associazioni professionali).

In particolare, nella citata Relazione è evidenziato che

"*per effetto delle nuove norme le predette **plusvalenze** sono ... **soggette all'imposta sostitutiva del 26 per cento**, 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*".

Con tale disposizione il Legislatore ha inteso superare la mancata previsione, per i lavoratori autonomi anche in forma associata (studi associati / associazioni professionali), "*del principio di attrazione al reddito di lavoro autonomo dei redditi da qualunque forma provenienti*", sancito dall'art. 6, comma 3, TUIR per le snc e sas e dall'art. 81, comma 1, TUIR per le società di capitali / enti commerciali soggetti ad IRES.

Le novità in esame sono **applicabili** in sede di determinazione del reddito prodotto dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (**2024** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

TRACCIABILITÀ SPESE DI TRASFERTA - Art. 1, comma 1, lett. c), n. 1, d), e), n. 2 e commi 4 e 5

Dal 2025, per effetto di quanto stabilito dall'art. 54, comma 2, TUIR, le spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/92 (taxi, ncc), **sostenute** nell'esecuzione dell'incarico e **riaddebitate analiticamente al committente non concorrono alla formazione del reddito** di lavoro autonomo a condizione che il relativo pagamento sia effettuato mediante bonifico bancario / postale ovvero altri **sistemi di pagamento tracciabili** (ad esempio, carte di debito / di credito / prepagate, assegni).

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Ora, con l'introduzione del nuovo comma 2-bis al citato art. 54, è previsto che, in deroga a quanto stabilito dal comma 2, le predette spese concorrono alla formazione del reddito se sostenute in Italia con pagamento non tracciato.

Di fatto, ai fini della deducibilità l'obbligo di tracciabilità viene **limitato alle spese sostenute in Italia** e pertanto **non interessa le spese sostenute all'estero** in occasione delle predette trasferte, che possono essere anche pagate in contanti senza comprometterne la deducibilità.

Analogamente il nuovo comma 5-bis dell'art. 54-ter prevede che, nei casi disciplinati dai commi 2 e 5, la tracciabilità è richiesta esclusivamente ai fini della **deducibilità delle spese sostenute in Italia** per l'esecuzione dell'incarico:

- **non rimborsate da parte del committente** per insolvenza / infruttuosità della procedura esecutiva / prescrizione del credito (comma 2);

ovvero

- **di importo**, comprensivo del compenso ad esse relativo, **non superiore a € 2.500**, non rimborsate dal committente entro un anno dalla fattura (per le quali la deducibilità è riconosciuta a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale scade il predetto periodo annuale).

La novità in esame è **applicabile** relativamente alle **spese sostenute** dal periodo d'imposta in corso al 18.6.2025 (data di entrata in vigore del Decreto in esame), ossia dal **2025** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

L'obbligo di tracciabilità opera per la deducibilità delle spese sia ai fini IRPEF / IRES che IRAP (per quest'ultima, solo con riferimento ad associazioni professionali / studi associati e STP).

Spese trasferta incarichi ad altri lavoratori autonomi / dipendenti

A seguito dell'introduzione del nuovo comma 6-bis all'art. 54-septies l'obbligo di tracciabilità ai fini della deducibilità interessa ora anche alle spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/92 (taxi / ncc), sostenute in Italia (direttamente dal lavoratore autonomo nell'esercizio dell'attività), comprese quelle:

- **sostenute direttamente in qualità di committente di incarichi** conferiti **ad altri lavoratori autonomi**;
- **rimborsate analiticamente ai dipendenti** per le trasferte o ad **altri lavoratori autonomi** per l'esecuzione dell'incarico.

La novità in esame è **applicabile**:

- relativamente alle **spese sostenute direttamente** dal lavoratore autonomo, anche in qualità di committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi, dalle spese sostenute **dal 18.6.2025**;
- relativamente alle **spese rimborsate analiticamente ai dipendenti / altri lavoratori autonomi** a partire dal periodo d'imposta in corso al 18.6.2025 (**2025** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

L'obbligo di tracciabilità opera per la deducibilità delle spese sia ai fini IRPEF / IRES che IRAP (per quest'ultima, solo con riferimento ad associazioni professionali / studi associati e STP).

SPESE DI RAPPRESENTANZA / PER OMAGGI - Art. 1, comma 1, lett. e), n. 1 e commi 4 e 5

Con l'integrazione del comma 2 dell'art. 54-septies l'obbligo di tracciabilità ai fini della deducibilità viene esteso anche alle **spese di rappresentanza** (comprese quelle per l'acquisto / importazione di oggetti d'arte, antiquariato e collezione / **beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito**), nel rispetto del limite dell'1% dei compensi percepiti.

Come evidenziato nella citata Relazione la novità in esame è giustificata dalla necessità di

"*rendere coerente il regime fiscale delle spese sostenute da* [lavoratori autonomi] *con quello stabilito in materia di reddito d'impresa dall'articolo 108, comma 2, ultimo periodo, del TUIR*".

RIPRODUZIONE VIETATA

NB La novità in esame è **applicabile** alle spese di rappresentanza **sostenute dal 18.6.2025** e pertanto per le spese sostenute:

- fino al 17.6.2025, la deducibilità è riconosciuta anche se pagate in contanti;
- dal 18.6.2025, la deducibilità è subordinata al pagamento delle stesse tramite mezzi tracciabili.

L'obbligo di tracciabilità opera per la deducibilità delle spese sia ai fini IRPEF / IRES che IRAP (per quest'ultima, solo con riferimento ad associazioni professionali / studi associati e STP).

INTERESSI / PROVENTI FINANZIARI - Art. 1, comma 1, lett. c), n. 2 e comma 6

Per effetto dell'introduzione del nuovo comma 3-bis all'art. 54, TUIR, gli **interessi / altri proventi finanziari** percepiti nell'ambito del reddito di lavoro autonomo (è il caso, ad esempio, degli interessi attivi sui c/c) **costituiscono redditi di capitale** e non concorrono, pertanto, alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

A seguito di tale previsione, gli interessi "sfuggono" all'applicazione del predetto principio di onnicomprensività.

NB Tale novità in esame è **applicabile** in sede di determinazione del reddito prodotto dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (**2024** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

CONFERIMENTO STUDIO PROFESSIONALE E CESSIONE PARTECIPAZIONE RICEVUTA - Art. 1, comma 1, lett. i) e comma 6

Con l'introduzione del nuovo comma 4-bis all'art. 177-bis, TUIR è stabilito che le **operazioni straordinarie** in regime di neutralità fiscale aventi ad oggetto un complesso unitario di attività e passività organizzato per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo **e la successiva cessione delle partecipazioni** ricevute per effetto di dette operazioni **non rilevano ai fini della norma di contrasto dell'abuso del diritto** di cui all'art. 10-bis, Legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

Di conseguenza il conferimento dello studio professionale e la successiva cessione delle partecipazioni ricevute non costituisce un'operazione abusiva.

Come evidenziato nella citata Relazione "*la norma riproduce l'analoga disciplina*" prevista dagli artt. 173, comma 15-quater e 176, comma 3, TUIR per le operazioni straordinarie aventi a oggetto un'azienda e la successiva cessione dalla partecipazione ricevuta.

NB Tale novità in esame è **applicabile** in sede di determinazione del reddito prodotto dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (**2024** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

MODIFICHE REDDITO D'IMPRESA

TRACCIABILITÀ SPESE DI TRASFERTA DIPENDENTI - Art. 1, comma 1, lett. b), g), h) e commi 3, 7, 8 e 9

Tassazione lavoratori dipendenti

Dal 2025, per effetto di quanto stabilito dall'art. 51, comma 5, TUIR i rimborsi delle spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/92 (taxi, ncc), sostenute in occasione di **trasferte / missioni dei dipendenti** non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente se il relativo pagamento sia effettuato mediante **bonifico bancario / postale** ovvero **altri sistemi di pagamento tracciabili** (ad esempio, carte di debito / di credito / prepagate, assegni).

RIPRODUZIONE VIETATA

Con l'integrazione del citato comma 5, l'obbligo di tracciabilità viene ora **limitato alle spese sostenute in Italia** e pertanto **non interessa le spese sostenute all'estero** in occasione delle predette trasferte, che potranno essere pagate anche in contanti senza comprometterne la non concorrenza alla formazione del reddito.

NB La novità in esame è **applicabile** dalle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 18.6.2025 (**2025** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Deducibilità imprese

L'art. 95, comma 3-bis, TUIR subordina (dal 2025) la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/92 (taxi, ncc) e dei **rimborsi analitici** relativi alle medesime spese, sostenute per le **trasferte dei dipendenti** o corrisposti a lavoratori autonomi, a condizione che il relativo pagamento sia effettuato mediante **bonifico bancario / postale** ovvero **altri sistemi di pagamento tracciabili** (ad esempio, carte di debito / di credito / prepagate, assegni).

Ora, il Decreto in esame:

- limita tale previsione alle **spese sostenute in Italia** e pertanto **non interessa le spese sostenute all'estero** in occasione delle trasferte, che potranno essere pagate anche in contanti senza comprometterne la deducibilità;
- **elimina il riferimento ai lavoratori autonomi**, **ora trasfuso nell'art. 109, TUIR**. Tale intervento, come precisato nella citata Relazione, ha una finalità di coordinamento. Infatti,

  "*considerato che l'articolo 95 del TUIR, riguardante spese per prestazioni di lavoro, reca, in linea generale, la disciplina della deducibilità delle spese per lavoro dipendente, si è ritenuto opportuno espungere dal citato comma 3-bis il riferimento alla tracciabilità delle spese sostenute per le prestazioni di servizio commissionate a lavoratori autonomi. La medesima disciplina .... è stata trasferita nell'ambito dell'articolo 109 ... riguardante le norme generali sui componenti del reddito d'impresa*".

Nel citato art. 109, TUIR sono stati introdotti i nuovi commi 5-bis e 5-ter, prevedendo rispettivamente l'obbligo di tracciabilità:

- delle spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto sostenute in Italia e dei rimborsi analitici relativi alle medesime spese. Come evidenziato nella citata Relazione il nuovo comma 5-bis è finalizzato a

  "*chiarire, evitando possibili dubbi interpretativi, che la condizione di tracciabilità delle spese ... rileva in tutte le ipotesi in cui, nel territorio dello Stato, le stesse risultino **sostenute dalle imprese o siano oggetto di un rimborso analitico** (fermo restando, ovviamente, il rispetto del principio di inerenza)*".

  Peraltro tali previsioni

  "*si applicano anche in relazione alle **spese** in esame **sostenute dalle imprese per gli amministratori**, nonché ai relativi rimborsi analitici*";

- delle spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto spese sostenute in Italia per le **prestazioni di servizi commissionate a lavoratori autonomi** e dei relativi rimborsi analitici relativi alle medesime spese.

NB Tali novità:

- relativamente alla soppressione dell'obbligo di tracciabilità per le **spese sostenute all'estero**, operano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (**2025** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare);
- relativamente alla deducibilità delle spese di cui ai predetti commi 5-bis e 5-ter, sono **applicabili** dalle **spese sostenute a decorrere dal 18.6.2025**;
- operano ai fini della deducibilità delle spese sia ai fini IRPEF / IRES che IRAP.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

RIPORTO PERDITE FISCALI NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE - Art. 2

Con la modifica degli artt. 84, comma 3-ter e 172, comma 7, TUIR viene integrato il regime di riporto delle perdite in caso di:

- operazioni con cui viene trasferito il controllo e modificata l'attività principale esercitata nei periodi d'imposta di realizzo delle perdite (settore / comparto merceologico ovvero acquisizione di azienda / ramo d'azienda intervenuta nel periodo d'imposta in corso al trasferimento / acquisizione o nei 2 successivi o anteriori);
- fusione / scissione.

In particolare:

- il riporto delle perdite è ammesso a condizione che sia superato il c.d. "test di vitalità", entro il limite del Patrimonio netto da assumere a valore economico / contabile (art. 84, comma 3);
- le perdite delle società che partecipano alla fusione sono ammesse in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione / incorporante per la parte del relativo ammontare che non eccede il valore economico / contabile del Patrimonio netto della società che riporta le perdite (art. 172, comma 7).

Ora è stabilito che il valore economico del Patrimonio netto della società che riporta le perdite è **ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi** anteriori alla data di riferimento delle perdite / data di efficacia della fusione (in base alla previgente formulazione della norma lo stesso doveva essere ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi e il rapporto tra il valore economico del Patrimonio netto risultante dalla relazione giurata di stima e il valore del Patrimonio netto contabile). Tale modifica, come evidenziato nella citata Relazione, consente di evitare

"*conseguenze distorsive della misura di determinazione degli effetti dei versamenti e dei conferimenti*".

Infatti, il previgente criterio di calcolo degli effetti dei più recenti conferimenti / versamenti sul valore economico del Patrimonio netto non risultava

"*del tutto coerente ove si consideri che potrebbe arrivare anche ad azzerare il valore di quest'ultimo qualora i conferimenti o i versamenti rilevanti ... dovessero risultare pari o superiori al patrimonio netto contabile*".

Inoltre, all'art. 176, TUIR è stato introdotto il nuovo comma 5-bis in base al quale, in caso di **conferimento d'azienda**, nei confronti della società conferitaria operano le previsioni dell'art. 173, comma 10, TUIR (in materia di scissione) che dispone l'applicazione dei commi 7, 7-bis e 7-ter dell'art. 172 con la conseguenza che le perdite della società destinataria del conferimento d'azienda possono essere riportate subordinatamente al superamento del predetto "test di vitalità" (accertato in base ai ricavi / proventi dell'attività caratteristica e alle spese di lavoro subordinato) e nei limiti del Patrimonio netto (economico / contabile).

Come precisato nella citata Relazione

"*il conferimento d'azienda, limitatamente alla società conferitaria, è equiparato a tutti gli effetti ... alle operazioni straordinarie (in regime di neutralità fiscale) che possono essere utilizzate per il commercio delle cosiddette «bare fiscali», indipendentemente dalla circostanza che sia stato preceduto da un cambio del controllo sulla società conferitaria o se lo stesso cambio del controllo sia avvenuto contestualmente proprio con il conferimento d'azienda*".

Infine, con l'introduzione nel comma 1 dell'art. 177-ter, TUIR del riferimento all'art. 176, comma 5-bis, è stabilito che ai fini del riporto delle perdite infragruppo non trovano applicazione i limiti e le condizioni previsti in caso di conferimento d'azienda.

Le novità in esame sono **applicabili alle operazioni effettuate** dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (**2024** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

RIPRODUZIONE VIETATA