

STUDIO BONTEMPELLI  
Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli  
Dr. Marco Garrone

**Ai sigg. Clienti**

Milano, 16 Gennaio 2025

**CIRCOLARE N. 3/2025**

Come già segnalato nella nostra precedente Circolare, l'art. 1 co. 81 - 83 della L. 30.12.2024 n. 207 (Legge di Bilancio 2025) prevede nuovi requisiti per la deducibilità, dal reddito d'impresa e dall'IRAP, delle spese di rappresentanza e di quelle per omaggi. Analoghe condizioni operano per la deducibilità, dal reddito d'impresa e dall'IRAP, delle spese di vitto e alloggio, nonché dei rimborsi analitici delle spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante taxi o noleggio con conducente (NCC), sostenuti per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi.

Quanto alle trasferte dei dipendenti, gli obblighi introdotti interessano anche il reddito di lavoro autonomo.

Le nuove disposizioni si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (quindi dal 2025 per i soggetti "solari").

**1. OMAGGI E SPESE DI RAPPRESENTANZA**

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 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 DLgs. 241/9727.

Sono soggette all'obbligo di tracciabilità le spese di cui all'art. 108 co. 2 del TUIR, vale a dire:

- le spese di rappresentanza;
- le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro (c.d. "spese per omaggi").

Pertanto, le spese in esame dal 2025 sono deducibili se il pagamento sarà eseguito con strumenti tracciabili e se rientrano nei limiti quantitativi già attualmente fissati dall'art. 108 co. 2 del TUIR.

Ai fini della deducibilità, resteranno altresì fermi gli oneri documentali previsti dalle disposizioni vigenti.

**1.1 Spese di rappresentanza e per omaggi sostenute da artisti e professionisti**

Ai fini della deducibilità, le spese di rappresentanza e per omaggi sostenute dagli

# STUDIO BONTEMPELLI

## Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli  
Dr. Marco Garrone

esercenti arti e professioni potranno continuare ad essere sostenute in contanti, fermi restando i consueti oneri documentali definiti dal DPR 600/73.

Infatti, è stato modificato solo l'art. 108 co. 2 del TUIR e non anche l'art. 54 dello stesso TUIR, in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo.

## **2 SPESE DI TRASFERTA E RELATIVI RIMBORSI**

L'art. 1 co. 81 della L. 207/2024 introduce l'obbligo di pagamento con mezzi tracciabili delle spese di trasferta per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi non di linea, ai fini:

- della non imponibilità delle somme rimborsate ai dipendenti (lett. a);
- della deducibilità in capo all'impresa delle suddette spese (lett. c).

### **2.1 Deducibilità in capo all'impresa**

Ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa e dall'IRAP, l'art. 95 co. 3-bis del TUIR prevede l'obbligo di pagamento mediante mezzi tracciabili delle spese di vitto e alloggio, nonché dei rimborsi analitici delle spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante i suddetti autoservizi pubblici (taxi o noleggio con conducente), sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi.

*Trasferte dei collaboratori coordinati e continuativi*

A differenza del co. 3, il neo introdotto co. 3-bis dell'art. 95 del TUIR non cita i "titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa".

Tale circostanza rende dubbio se i nuovi obblighi di tracciabilità si estendano, o meno, alle spese di trasferta, ove rimborsate a collaboratori coordinati e continuativi o a titolari di altri redditi assimilati al lavoro dipendente.

Sul punto, appare quindi necessario un chiarimento ufficiale.

*Spese sostenute direttamente dall'imprenditore*

Ci si domanda se i nuovi obblighi di tracciabilità riguardino anche le spese di trasferta (vitto e alloggio, viaggio e trasporto) sostenute direttamente dall'imprenditore.

In senso negativo deporrebbe la circostanza che il legislatore, nel prevedere tali obblighi, sia intervenuto modificando l'art. 95 del TUIR, relativo alle spese per prestazioni di lavoro, sembrando così limitarne l'applicazione alle sole spese sostenute dai dipendenti e ai relativi rimborsi.

Anche tale punto sembra meritevole di una conferma espressa.

### **2.2 Deducibilità in capo al professionista**

Analogamente alle imprese, per gli esercenti arti e professioni gli obblighi di tracciabilità riguardano le spese di seguito elencate:

- a) prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande, addebitate analiticamente al committente;

# STUDIO BONTEMPELLI

## Commercialisti

Dr. Mauro Bontempelli  
Dr. Marco Garrone

- b) viaggio e trasporto, effettuati mediante i suddetti autoservizi pubblici non di linea (taxi o noleggio con conducente), addebitate analiticamente al committente;
- c) i rimborsi analitici delle medesime spese (cioè, vitto, alloggio, viaggio e trasporto) sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi.

Dal 2025, anche tali spese saranno deducibili dal reddito di lavoro autonomo e dalla base imponibile IRAP se eseguite tramite versamento bancario o postale oppure mediante i citati strumenti tracciabili (es. carte di debito, di credito e prepagate, ecc.). La deducibilità resterà altresì subordinata alle condizioni e ai limiti generali definiti dall'art. 54-septies co. 1 - 5 del TUIR, nonché all'inerenza degli stessi all'attività esercitata.

### **2.3 Esclusione dal reddito in capo al dipendente**

L'art. 1 co. 81 lett. a) della L. 207/2024 inserisce un ultimo periodo all'art. 51 co. 5 del TUIR in materia di indennità per trasferte o missioni di lavoratori dipendenti, prevedendo che i *“rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”*.

Lo Studio resta a Vostra disposizione per ogni eventuale chiarimento od approfondimento.

Distinti Saluti

Studio Bontempelli  
Commercialisti