

SPESE di VITTO e ALLOGGIO dei PROFESSIONISTI

In questa Circolare

- 1. Compensi e spese**
- 2. Computo delle spese nel compenso professionale**
- 3. Procedura di riaddebito**
- 4. Decreto «Semplificazioni fiscali»**
- 5. Decorenza**
- 6. Questioni aperte**
- 7. Lavoro autonomo non abituale**

Con l'intento di semplificare la procedura, il **D.Lgs. 21.11.2014, n. 175** interviene sul tema delle **somministrazioni** e delle spese di **vitto e alloggio**: quelle effettuate a partire **dall' 1.1.2015**, sostenute direttamente dal committente, **non costituiranno compensi in natura** per il professionista, che non dovrà più addebitarle in parcella e, pertanto, non potrà più dedurle quali oneri dal reddito. Il committente, invece, potrà dedurre direttamente il costo secondo le regole della propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa).

Grazie a questo intervento viene evitato ai committenti, e ai loro consulenti lavoratori autonomi, l'applicazione della complessa procedura di cui alla C.M. 28/E/2006, introdotta dopo che il D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006, aveva modificato l'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986.

La **C.M. 30.12.2014, n. 31/E**, però, fornisce un'interpretazione restrittiva, così che restano aperte alcune questioni, come la mancata estensione della novità ad altre spese, come quelle di viaggio e l'assimilazione di queste ai «compensi».

1. Compensi e spese

A mente del co. 1, art. 54, D.P.R. 917/1986 *«Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi»*.

Letteralmente, dunque, le **spese analiticamente rimborsate** non possono considerarsi spese «sostenute» dal lavoratore autonomo (le uniche deducibili ai sensi dell'art. 54, D.P.R. 917/1986), in quanto le stesse, in virtù del rimborso, restano a carico del committente. Dunque, il rimborso di spese, **non** avendo alcuna **funzione remunerativa** della prestazione resa, non potrà considerarsi imponibile.

Lo stesso dicasi per le **spese pagate direttamente (anticipate) dal committente** il servizio, in favore del lavoratore autonomo. Ai sensi dell'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986, le spese di vitto e alloggio sostenute dal lavoratore autonomo sono deducibili:

- per il **75%** della spesa (ovviamente ad esclusione delle spese di vitto sostenute in qualità di datore di lavoro per l'acquisto di *ticket restaurant*, dal momento che la fornitura dei *ticket* rappresenta un servizio sostitutivo della mensa, e quindi la deduzione è ammessa quale «spesa per il personale», giacché tali spese rappresentano il costo per l'acquisto di un servizio complesso non riconducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande; si veda la C.M. 3.3.2009, n. 6/E, par. 8);
- e per un importo complessivamente **non superiore al 2%** dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Con l'art. 36, co. 29, lett. a), n. 2), D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. con modif. dalla L. 4.8.2006, n. 248, è stata ammessa l'integrale deducibilità delle spese in parola *«se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura»*.

2. Computo delle spese nel compenso professionale

La cennata **deducibilità integrale** è stata riconosciuta nel presupposto che anche le spese rimborsate dal committente al professionista rientrassero nel computo del **compenso professionale**.

In pratica, essendo le spese addebitate dal professionista parte del compenso dovuto per la prestazione professionale, se ne doveva consentire la piena deducibilità, al fine di rispettare una simmetria (o neutralità) del tutto logica: se una spesa è inclusa nel concetto di compenso, è fuori discussione che essa debba essere perlomeno deducibile integralmente.

Il Legislatore, però, aveva richiesto che per fruire della deduzione integrale, le spese in parola fossero addebitate al committente, in modo che il loro ammontare concorresse alla formazione del reddito professionale (assoggettato alle imposte dirette, indirette e ai contributi previdenziali).

L'Amministrazione finanziaria ha da sempre cercato di sostenere che il rimborso delle spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo (e anche occasionale, fattispecie rientrante nei redditi diversi) – nei confronti dei lavoratori autonomi – dovesse essere ricondotto alla nozione di «compenso» rilevanti ai fini delle imposte sui redditi. Ad esempio, la C.M. 21.3.2003, n. 69/E, ha ricondotto alla nozione di «compenso» non solo le somme e i valori conseguiti dal lavoratore autonomo a titolo di **remunerazione** per l'opera svolta, ma anche le somme da questi percepite a titolo di **rimborso** delle spese sostenute per conto del cliente (nello stesso senso la R.M. 20.3.1998, n. 20 e la C.M. 18.6.2001, n. 58/E ove si legge: «*Tra i compensi del professionista rientrano i proventi percepiti sotto forma di rimborsi di spese inerenti all'attività*» e «*Tale situazione impone che i rimborsi (...) siano trattati alla stregua degli altri compensi*»).

Pertanto, in linea generale, il rimborso delle spese alla stregua del compenso professionale doveva essere assoggettato alla **ritenuta d'acconto del 20%** ai sensi dell'art. 25, D.P.R. 600/1973 (R.M. 21.3.2003, n. 69/E; R.M. 21.6.1976, n. 8/785; C.M. 30.4.1977, n. 7/1496; R.M. 20.3.1998, n. 20; R.M. 11.7.2013, n. 49/E), salvo che esse non fossero **anticipate in nome e per conto del committente** (C.M. 15.12.1973, n. 1/RT/50550 e C.M. 58/E/2001, punto 2.2) e analiticamente **dettagliate** (es. pagamento di tasse, diritti di cancelleria, bolli, ecc.), in quanto non rese per l'espletamento dell'incarico professionale, ma quale oggetto del mandato stesso (mandato di rappresentanza).

Invero, come segnalato in dottrina (circolare Cndcec 9.1.2014, n. 37/IR) detta interpretazione:

- vuole estendere il concetto di **omnicomprensività** proprio del reddito di lavoro dipendente (di cui all'art. 52, co. 1, D.P.R. 917/1986 secondo cui rientrano in tale categoria reddituale «*tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta (...) in relazione al rapporto di lavoro*»);
- non trova conforto nel dettato normativo (che, all'art. 54, D.P.R. 917/1986 recita: «*Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi*»).

L'Irdcec, con la circolare 9.1.2014, n. 37/IR, ha osservato che la disposizione di cui all'art. 36, co. 29, D.L. 223/2006 presuppone che il costo del servizio acquistato dal committente rappresenti per il professionista un **compenso in natura da addebitare in fattura**. Ma se fosse corretta la tesi dell'omnicomprensività della nozione fiscale di compenso, la disposizione in esame risulterebbe inutile ed inefficace, essendo sufficiente, in tale ottica, il generale concetto espresso nel co. 1

dell'art. 54, D.P.R. 917/1986 secondo cui concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo tutti i «*compensi (...) in natura*» percepiti nel periodo di imposta.

Né potrebbe sostenersi che la disposizione *de qua* abbia la funzione di riconoscere l'integrale deducibilità delle spese di vitto e alloggio «prepagate» dal committente, anche oltre i limiti stabiliti dal medesimo co. 5, in quanto sarebbe illogico consentire la piena deducibilità solo per tali ultime spese e non anche per quelle «sostenute» dal lavoratore autonomo e solo successivamente a questi rimborsate (le quali, anch'esse, secondo l'interpretazione estensiva dell'Amministrazione finanziaria, farebbero parte del compenso). Piuttosto, secondo l'Irdcec, la norma voleva dire che solo le spese di vitto e alloggio anticipate dal committente – in deroga al principio della generale irrilevanza reddituale di tali spese – costituiscono compenso, da cui deriva, in contrapposizione ad un'integrale tassazione, un'**integrale deduzione** (senza il limite del 75%).

Come sostenuto anche nell'audizione tenuta al Senato in data 24.7.2014 dal Cndcec – a commento dello schema di decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali – sia ai fini fiscali sia ai fini civilistici, la nozione di compenso professionale **non** include le **spese direttamente sostenute dal committente** per conto del professionista, in quanto le spese **non** hanno una **funzione remunerativa** della prestazione resa.

Anzi, la forzatura interpretativa provoca distorsioni del sistema sia da un punto di vista fiscale sia da un punto di vista contributivo, oltre a comportare numerosi e complicati adempimenti amministrativi a carico dei professionisti e dei loro committenti.

Già si è detto della nozione fiscale. Quanto al **concetto civilistico**, si evidenzia che, nel disciplinare i criteri di determinazione del compenso della prestazione d'opera, il Codice civile tiene ben distinto quest'ultimo, avente specificamente una funzione remunerativa, dalle spese occorrenti al compimento dell'opera che, salva diversa pattuizione, devono essere anticipate dal cliente al lavoratore autonomo e devono essere a questi rimborsate in aggiunta al compenso per l'opera svolta, in caso di recesso del committente. Il riferimento è agli artt. 2234 e 2237 c.c.: il primo, rubricato «Spese e acconti», dispone che il cliente, salvo diversa pattuizione, debba **anticipare** al prestatore d'opera le spese occorrenti al compimento dell'opera e corrispondere, secondo gli usi, gli **acconti** sul compenso. Il secondo, titolato «Recesso», stabilisce che il cliente possa **recedere** dal contratto, rimborsando al prestatore d'opera le spese sostenute e pagando il compenso per l'opera svolta (primo comma). Inoltre, il prestatore d'opera può recedere dal contratto per giusta causa. In tal caso egli ha diritto al rimborso delle spese fatte e al compenso per l'opera svolta, da determinarsi con riguardo al risultato utile che ne sia derivato al cliente (secondo comma).

La corretta interpretazione del concetto di «compenso» professionale richiede che le spese, **analiticamente documentate** anticipate dal committente, **non** entrino nel computo del **reddito di lavoro autonomo**, né come componente attivo né come costo.

Basti pensare al caso in cui un'impresa scelga, per comodità organizzativa, di sostenere le spese di vitto e alloggio per garantire la presenza del professionista che lo assisterà in una trattativa d'affari: è evidente che la spesa è sostenuta nell'**interesse del committente** (prevalente rispetto al beneficio di cui eventualmente potrebbe aver fruito il prestatore d'opera), come ha osservato la Cass. 18.12.2006, n. 27095, secondo la quale non va esclusa l'inerenza delle spese sostenute per persone estranee alla società, ovviamente se adeguatamente provata (si legge nella massima: «*L'esclusione dell'inerenza o della riferibilità delle spese alle finalità aziendali deve essere compiuta valutando tutti gli elementi che possono risultare utili. In particolare, la prova in ordine alle spese di viaggio affrontate dai dipendenti può essere dedotta da qualsiasi documentazione, mentre per le spese di*

viaggio di persone estranee alla compagine societaria il giudice deve procedere all'esame globale della contabilità accertando, in particolare, tra l'altro, se la società aveva partecipato ad incontri commerciali meeting espositivi e pubblicitari (...). Solo in completa assenza di tali elementi la Commissione può escludere la riferibilità dei costi all'attività d'impresa»).

3. Procedura di riaddebito

In questo quadro normativo ed interpretativo, la C.M. 4.8.2006, n. 28/E, par. 38 (nonché la C.M. 16.2.2007, n. 11/E, risposte 7.2 e 7.3 e la C.M. 5.9.2008, n. 53/E), ha delineato la procedura da seguire per fruire dell'integrale **deduzione** delle **spese di vitto e alloggio** sostenute dal committente ma fruite dal professionista:

- il fornitore del servizio (es. ristoratore o albergatore) emette **fattura** intestata al committente, ma indicando nel documento anche gli estremi del professionista che ha usufruito del servizio (la C.M. 16.2.2007, n. 11/E, risposta 7.2 precisa che «*la deduzione da parte del professionista che riaddebita l'importo è subordinata alla circostanza che la fattura emessa dall'albergatore o dal ristoratore contenga l'indicazione del soggetto (professionista) nei cui confronti la prestazione viene resa e, nel caso si tratti di più soggetti, specifichi quale parte del corrispettivo si riferisce a ciascuno dei professionisti stessi*»);
- il committente invia al professionista **copia** della fattura, in modo da comunicargli le spese che dovranno rientrare nella fattura e concorrere alla formazione del «compenso»;
- il committente **non deduce** il costo sostenuto, in quanto la deduzione potrà avvenire solo a fronte della fattura del professionista, a seguito della inequivoca ricomprensione della spesa tra i costi relativi alla prestazione professionale acquisita dal committente nell'esercizio dell'impresa, arte e professioni (C.M. 28.2.2011, n. 7/E);
- il professionista emette **fattura** nei confronti del committente includendo nel compenso anche le spese di vitto e alloggio, ancorché esse siano già state pagate dal committente;
- il committente può dedurre il costo della **prestazione professionale**, che includerà anche le spese di vitto e alloggio sostenute per conto del professionista; si può ritenere che la deduzione, secondo il **principio di cassa**, avvenga quando il committente paga il compenso ed opera la ritenuta (R.M. 20/1998). In pratica, la fattura del ristoratore/albergatore viene resa indeducibile, in quanto la deduzione del costo avviene in forza della fattura del professionista.

Se questa procedura, ancorché macchinosa, aveva chiarito la questione della deduzione dei costi ai fini delle imposte sui redditi, restava il problema dell'Iva, venuto alla ribalta allorché il D.L. 112/2008, conv. con modif. dalla L. 133/2008, aveva disposto l'eliminazione della previsione di indetraibilità Iva delle prestazioni in esame (precedentemente sancita dall'art. 19-bis1, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972).

Sul punto era intervenuta la C.M. 5.9.2008, n. 53/E, chiarendo che nell'ipotesi in cui la prestazione alberghiera o di ristorazione sia fruita da un **soggetto diverso** dall'effettivo committente del servizio, ai fini della **detrazione Iva** è necessario che la fattura rechi anche l'**intestazione** di tale soggetto.

Così, se il cliente del professionista avesse anticipato in favore di quest'ultimo le spese di vitto e alloggio fruite dal lavoratore autonomo stesso, la fattura del ristoratore/albergatore avrebbe dovuto contenere una doppia intestazione, onde consentire al professionista la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto addebitata.

4. Decreto «Semplificazioni fiscali»

L'art. 10, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 (cd. decreto «Semplificazioni», emanato in attuazione della legge delega per la riforma fiscale, L. 11.3.2014, n. 23) sostituisce il secondo periodo del co. 5, art. 54, D.P.R. 917/1986.

Art. 54, co. 5, d.p.r. 917/1986

<i>Ante</i> decreto «Semplificazioni»	<i>Post</i> decreto «Semplificazioni»
Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura.	Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

La procedura sostituita dal decreto «Semplificazioni» non generava per l'Erario un effettivo beneficio, né in termini di gettito né in termini di efficacia di controlli, ma costituiva, invece, una complicazione di carattere amministrativo.

Con l'intento di semplificare la procedura, si prevede che gli acquisti di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **effettuati direttamente dal committente** costituiscono, per il committente che ha sostenuto le spese, **componenti negativi** di reddito, senza necessità di attendere la fattura del professionista. La C.M. 30.12.2014, n. 31/E così si esprime: «*Per il committente (impresa o lavoratore autonomo), la deducibilità del costo sostenuto per il servizio alberghiero e/o di ristorazione non sarà più subordinata alla ricezione della parcella del professionista e dipenderà dalle regole ordinariamente applicate alle rispettive categorie reddituali*» (lavoro autonomo o impresa).

Per ciò che riguarda l'individuazione del momento in cui i costi (le spese alberghiere e di somministrazione) sono deducibili è necessario fare riferimento ai **criteri generali** di cui all'art. 109, co. 2, lett. b), D.P.R. 917/1986. Tale norma prevede che «*i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate*». Pertanto occorrerà far riferimento **non** al **momento del pagamento**, ma dopo che l'esercente arte e professione avrà fruito della prestazione di servizio acquistato presso il ristorante o l'albergo e avrà reso la prestazione professionale al committente.

Per tali oneri relativi al proprio consulente (i cui dati saranno indicati nel documento di spesa) non si applicano le limitazioni ordinariamente previste dagli artt. 109, co. 5, e 54, co. 5, D.P.R. 917/1986 (deducibilità al 75%), in quanto la funzione di tale spesa risulta ancora «assorbita» dalla natura professionale della prestazione resa dal lavoratore autonomo al committente (come già avveniva in costanza della «vecchia regola»), e quindi per tali spese **non** opera il **limite di deducibilità del 75%**, a condizione che sia dimostrata l'**inerenza**, l'**effettività** e che dalla

documentazione fiscale risultino gli **estremi del professionista** o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni. Afferma la C.M. 31/E/2014: *«Si ritiene, quindi, che il suddetto limite di deducibilità del 75% non operi per il committente per le spese sostenute per l'acquisto di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, di cui sono beneficiari i professionisti nel contesto di una prestazione di servizi resa al committente, imprenditore o lavoratore autonomo».*

Questa interpretazione merita qualche riflessione.

Se per il committente le spese rappresentano un costo per l'espletamento dell'incarico professionale, altrettanto deve dirsi per il professionista.

Ciò significa che, quanto al **committente**, esse **non** potranno assumere la veste di **spese di rappresentanza**. Con la C.M. 53/E/2008, invece, era stato affermato che la limitazione alla deducibilità nella misura del 75% ha valenza generale e si applica a prescindere dalla natura fiscale delle spese sostenute. In pratica, si affermava che una spesa di vitto e alloggio che si configurasse come spesa di rappresentanza, dovrebbe essere assoggettata, in via preliminare, alla specifica disciplina prevista dall'art. 109, co. 5, ultimo periodo, D.P.R. 917/1986 (deducibilità nel limite del 75%) e, successivamente, a quella dell'art. 108, co. 2, del medesimo D.P.R. ai sensi del quale l'importo delle predette spese, ridotto al 75%, dovrà essere sommato all'importo delle «altre» spese di rappresentanza. L'ammontare così ottenuto è deducibile entro il limite di congruità previsto dal D.M. 19.11.2008 (C.M. 13.7.2009, n. 34/E).

Quanto al **professionista**, dovrebbero applicarsi dapprima le regole di cui all'art. 54, co. 5, primo periodo, D.P.R. 917/1986 (*«Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta»*) e poi quelle del terzo periodo del medesimo comma (*«Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito»*). Secondo questa restrittiva interpretazione (criticata in dottrina dalla circolare Cndcec 27.4.2009, n. 9/IR), la descritta regola di calcolo andava applicata in relazione alle spese di vitto e alloggio sostenute in occasione della partecipazione del professionista a **convegni e congressi**, come disciplinato dall'ultimo periodo del co. 5 (*«le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare»*) e quindi il 75% delle spese doveva essere ridotto ulteriormente del 50%.

A seguito della nuova interpretazione, sia il committente che il professionista **deducono interamente** le spese di vitto e alloggio riferite all'espletamento di un **incarico**.

Inoltre, dovrebbe potersi concludere che l'integrale deducibilità del costo dovrebbe applicarsi anche qualora le medesime spese fossero pagate dal professionista e poi rimborsate dal committente. Se così è, dovrebbe ritenersi superata anche la C.M. 18.6.2008, n. 47/E, risposta 3.3 (che ha confermato la precedente C.M. 16.2.2007, n. 11/E, risposta 7.3), la quale aveva invece ritenuto che – nel calcolo del reddito di lavoro autonomo – occorre applicare la soglia del 2% dei compensi per il rimborso delle spese di vitto e alloggio. Una disparità di trattamento – per due fattispecie sostanzialmente identiche – sarebbe irrazionale, in quanto il professionista potrebbe scegliere la

strada più conveniente (far sostenere le spese al committente) per giungere al medesimo risultato (evitare che le spese restino a proprio carico).

Quanto all'**inerenza** delle spese anticipate, si ritiene che essa non dovrebbe essere messa in discussione, trattandosi di oneri sostenuti per fruire di una prestazione professionale, purché sussista l'inerenza del compenso professionale pagato.

Inoltre è disposto che gli acquisti di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **effettuati direttamente dal committente non** debbono essere più **riaddebitati** dal professionista, né essere consegnati a quest'ultimo i documenti giustificativi e **non** costituiscono **compensi in natura** per il professionista. Pertanto, tali spese anticipate non devono essere considerate nell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta che, in base al co. 5 dell'art. 54, D.P.R. 917/1986, costituiscono la base di commisurazione del limite del 2% di deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, fermo restando la loro deducibilità nella misura del 75% del relativo importo e del limite dell'1% di deducibilità delle spese di rappresentanza.

L'ammontare degli acquisti di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **effettuati direttamente dal committente non** può essere considerato quale **componente di costo deducibile** dal reddito di lavoro autonomo del professionista.

Il committente **non** opera la **ritenuta** sulle spese sostenute in favore del professionista, in quanto esse non costituiscono «compenso».

5. Decorrenza

La novità **decorre** dal periodo d'imposta in corso al **31.12.2015**. Sul punto, la C.M. 30.12.2014, n. 31/E rileva che, trattandosi di disposizione che riguarda la determinazione del reddito di lavoro autonomo, occorre fare riferimento all'**anno solare** (art. 7, D.P.R. 917/1986) ossia dall'**1.1.2015**. Secondo il documento di prassi, assume rilievo la **data** della **prestazione alberghiera** e della **somministrazione di alimenti e bevande** risultanti dai documenti fiscali emessi dall'esercente. Ne consegue che, nel caso di prestazioni rese nel 2014 e non ancora inserite nella fattura al committente, si applica la **disciplina previgente**, anche se la parcella viene emessa nel 2015.

Diversamente da quanto era stato proposto in dottrina, la norma non ha previsto espressamente una disposizione circa l'**inapplicabilità** delle **sanzioni** per le violazioni commesse fino alla data di entrata in vigore della novità commentata. A questo riguardo, occorre però ricordare che eventuali violazioni, di natura prettamente procedurale-amministrativa, non hanno comportato alcun danno all'Erario, neppure in ordine ad eventuali controlli, per cui non dovrebbero esistere i presupposti per una contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

6. Questioni aperte

Quanto all'**ambito oggettivo**, la norma richiama solo le spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande, mentre in dottrina si era affermato che la modifica (che allora era ancora in bozza, all'intero di un disegno di legge presentato in data 23.7.2013) dovesse esprimere un principio di carattere generale (circolare Cndcec n. 37/IR/2014).

È il caso delle **spese di viaggio e trasporto anticipate dal committente** per lo spostamento del professionista: esso potrebbe derivare da un preciso interesse del committente, ad esempio per avere certezza che il professionista – che dovrà svolgere le attività commissionate dal cliente – giunga in tempo all'appuntamento previsto (es. tribunale, Commissione tributaria, sede della società, ecc.). Questa logica, però, non è stata condivisa dall'Agenzia delle Entrate, che con la C.M. 30.12.2014, n. 31/E ha aderito alla lettera della norma ed affermato che le spese anticipate dal committente a favore del professionista non costituiscono compenso in natura per quest'ultimo limitatamente alle prestazioni di vitto ed alloggio; **altre tipologie** di spese costituiscono «**compenso**», interpretazione che, da un lato, conferma la piena deducibilità per il committente delle spese sostenute ma, dall'altro, ripropone le difficoltà gestionali del passato (es. applicazione della ritenuta). Nel confermare la natura di compenso delle **spese diverse** da quella di vitto e alloggio, il documento di prassi afferma: «*La disposizione in esame, a differenza di quella in vigore fino al 2014, non attribuendo carattere di compensi in natura a talune prestazioni e somministrazioni (se acquistate direttamente dal committente), introduce una deroga al principio generale secondo il quale costituisce compenso per il professionista il rimborso delle spese da parte del committente ovvero il sostenimento delle spese direttamente da parte del committente (...). Per espressa previsione, il secondo periodo del comma 1 dell'art. 54 del D.P.R. 917/1986 si applica solo alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente. Di conseguenza, il regime, ivi stabilito, non troverà applicazione nell'ipotesi in cui tali prestazioni e somministrazioni siano acquistate dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate in fattura al committente, né nell'ipotesi di prestazioni diverse, quali ad esempio le spese di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente*».

Spese del lavoratore autonomo (secondo l'Agenzia delle Entrate)

Spese per vitto e alloggio	Deducibili nella misura del 75% per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.
Spese per vitto e alloggio qualificabili come spese di rappresentanza	Deducibili nella misura del 75% per un importo complessivamente non superiore al 1% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.
Spese per vitto e alloggio acquistate direttamente dal committente per conto del professionista	Interamente indeducibili nella determinazione del reddito di lavoro autonomo; non costituiscono inoltre compenso in natura per il professionista.
Spese per vitto e alloggio acquistate dal professionista e successivamente rimborsate dal committente	Costituiscono compenso per il professionista (interpretazione dubbia).
Spese per partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno	Sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare. Quelle di vitto e alloggio sostenute in questa occasione sono deducibili nel limite del 50% del 75% del relativo costo (C.M. 53/E/2008 contra la circolare Irceec 27.4.2009, n. 9/IR secondo cui « <i>la deduzione di qualsiasi onere o spesa presuppone sempre una sua preventiva qualificazione agli effetti delle imposte sul reddito</i> »).
Altre spese (es. spese di viaggio)	Costituiscono compenso per il professionista (interpretazione dubbia).

In realtà, a nostro avviso, la norma ha escluso dal computo del reddito le sole spese di vitto e alloggio al fine di evitare che esse subiscano l'ulteriore limitazione di deducibilità (2% del reddito di lavoro autonomo) che ha **finalità elusive**. La possibilità di elusione non sussiste qualora dette spese siano collegate ad una missione per un committente, il quale anticipa (o rimborsa) le spese. Per le altre spese, come quelle di viaggio, non sussiste una limitazione anti-elusiva: quindi la norma non ha citato le spese di altra natura perché – fermo restando la non qualificazione delle stesse come compensi – **non** è previsto alcun **limite quantitativo** alla deducibilità.

Neppure è certo che il committente, per tali spese sostenute, debba rispettare il criterio dell'**inerenza**, in quanto l'ammontare di esse – di fatto – costituendo «compenso» per il professionista dovrebbe essere deducibile sempre, per una questione di simmetria tra quanto assoggettato ad imposizione da parte del lavoratore autonomo e quanto dedotto, ai fini delle imposte sul reddito, da parte del committente.

7. Lavoro autonomo non abituale

Da ultimo, la C.M. 31/E/2014 conferma che le nuove regole si applicano **anche** alle **prestazioni non abituali di lavoro autonomo** di cui all'art. 67, co. 1, lett. l), D.P.R. 917/1986, anche quando il compenso non è costituito dal mero rimborso delle spese sostenute strettamente necessarie per svolgere l'incarico, per il quale era già stato precisato che non costituisce compenso (R.M. 11.7.2013, n. 49/E).

Pertanto, gli importi relativi alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente **non** costituiranno **compensi in natura** e **non** saranno **deducibili** dal **reddito di lavoro autonomo non abituale**. Quanto precede rileva anche nel caso, diverso da quello oggetto della citata R.M. 49/E/2013, in cui l'attività di lavoro autonomo occasionale **non** sia sostanzialmente **gratuita**, in quanto è previsto un compenso di importo eccedente le spese sostenute.