

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Circ. **02/A/150103**
San Fior, 03/01/2015

Ai gentili **Clienti**

Loro sedi

Oggetto: **RIMBORSI SPESE VITTO ALLOGGIO A PROFESSIONISTI (SEMPLIFICAZIONE DI FACCIATA)**

TRATTAMENTO IIDD FINO AL 31/12/2014

L'art. 54, comma 5, del Dpr 917/1986 (Tuir), pone un doppio limite¹ di deducibilità per le spese di vitto-alloggio sostenute dai professionisti:

1. un primo limite del 75% della spesa;
2. un secondo limite del 2% di tutti i compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Ad esempio, il professionista che, in un determinato periodo d'imposta, sostenesse spese di vitto ed alloggio per euro 5.000 a fronte di 50.000 euro di compensi, potrebbe dedurre dal proprio reddito solo l'importo di euro 1.000 (2% di 50.000); se i compensi percepiti ammontassero, invece, ad euro 200.000, il limite di deducibilità salirebbe a 3.750 euro (75% di 5.000).

Questi limiti penalizzano oltre misura ed ingiustamente il professionista che, per eseguire l'incarico, debba necessariamente affrontare onerose spese di trasferta; la penalizzazione opera in misura tanto maggiore, quanto più i compensi sono ridotti. Tra l'altro, va detto che originariamente, la norma prevedeva solo il limite del 2% dei compensi; l'introduzione della limitazione della deducibilità al 75% è avvenuta successivamente, con effetto dal 2009.

Abuso chiama abuso e, via via, ha preso piede tra i professionisti l'espedito di "intestare" le spese direttamente al proprio committente (se compiacente) e di fatturargli il solo compenso, violando, così, il 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 di quest'ultimo.

Il legislatore, preso atto della situazione creatasi, interveniva con il DL n. 223/2006; la soluzione più logica sarebbe stata quella di riconoscere puramente e semplicemente al professionista la piena deducibilità alle spese di trasferta per le quali fosse dimostrabile la diretta "inerenza" ai compensi fatturati; ma

¹ Per tacere dell'ulteriore limitazione alla deducibilità delle spese di rappresentanza all'1% dei compensi annui.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

prevalse, invece, l'orientamento più rigoroso: infatti, l'art. 36, comma 29, lett. a) del DL 4/07/2006, n. 223, ebbe a inserire il seguente 2° periodo nel co. 5 del Dpr 917/1986: **“Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura”**.

Il senso della disposizione, che non appariva chiarissima, era, sostanzialmente, quello (comunque “meglio di niente”) di “far certificare” dal Committente, in contrasto di interessi, le spese del professionista, considerando le spese **sostenute dal primo per conto del secondo** come un **“acconto sui compensi”**.

Ma la Circolare dell'AdE n. 28/E/2006, punto 38², non mancò di complicare ancora di più la questione, subordinando (addirittura) **la detraibilità per il Committente del “rimborso spese”** all'esecuzione di una procedura tanto complessa e con aspetti che, a distanza di anni, restano ancora parzialmente oscuri (necessità o meno di rifatturazione delle spese di vitto e alloggio dal committente al professionista).

La predetta procedura può essere illustrata sinteticamente con le seguenti scritte in PD, ipotizzando che non venga effettuata la rifatturazione delle spese alberghiere dal committente al professionista:

Scritture del Committente				
diversi	A	Hotel KAPPA		110
Prof.c/anticipi			100	
Iva a credito			10	

Scritture del professionista					
Spese alberghiere	A	Debiti	vs.		100
		Committ. A			

(Scrittura redatta sulla base della copia della fattura dell'Hotel KAPPA trasmessa dal Committente al Professionista)

² 38 REDDITO DI LAVORO AUTONOMO PLUSVALENZE E MINUSVALENZE - CESSIONE CLIENTELA - SPESE SOSTENUTE DAL COMMITTENTE (ART. 36, COMMA 29)

....

Infine, il comma 29 ha regolato espressamente la fattispecie relativa alla deducibilità delle spese per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura. **Fermo restando la natura di compenso dei rimborsi spese**, in base alla nuova formulazione del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura per l'importo effettivamente pagato dal committente, sono integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo e, quindi, non soggiacciono al limite del 2% previsto dalla prima parte del comma 5.

Dal punto di vista degli adempimenti, **il committente** riceverà da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale **a lui intestato** con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio.

Il committente comunicherà al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invierà allo stesso copia della relativa documentazione fiscale. **In questo momento il costo non è deducibile per l'impresa committente.** Il professionista emetterà la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate al committente e considererà il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni. L'impresa committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Diversi	A	diversi			Diversi	A	Diversi		
Consulenze			200		Committente ALFA			104	
Iva a credito			44	244	Debiti vs. Committ. A			100	
	A	Professionista Beta	104		Erario c/rit. Subite			40	244
	A	Erario c/rit.	40			A	Compensi	200	
	A	Prof.c/anticipi	100			A	Iva a debito	44	

TRATTAMENTO IIDD A PARTIRE DALL'1/1/2015: SEMPLIFICAZIONE DI FACCIATA

L'art. 10 del D.Lgs. 21-11-2014 n. 175, con effetto dal periodo d'imposta 2015, ha così sostituito il secondo periodo del comma 5 dell'articolo 54, del Tuir: "**Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista**".

A seguito della modifica, viene riconosciuta la pratica di fatturare, da parte del professionista, solamente il compenso netto pattuito con il committente e di addossare a quest'ultimo le spese di vitto ed alloggio.

La soluzione legislativa adottata non appare, però, ancora soddisfacente, in quanto, **qualora, come sarebbe logico e normale, le spese fossero sostenute direttamente dal professionista**, esse verrebbero tutt'ora irragionevolmente dedotte con le limitazioni di cui al quinto comma dell'art. 54 del Tuir.

Inoltre, il dettato letterale della novella fa sorgere il sospetto che, mancando l'evidenziazione delle spese nella fattura del professionista, le stesse potrebbero ricadere nella deducibilità parziale (75%) in capo al Committente. Per fortuna, per quanto riguarda questo ultimo aspetto, la circolare AdE del 30/12/2014 n. 31/E³, al punto 2, afferma esplicitamente che "**si ritiene, quindi, che il suddetto limite di deducibilità del**

³ 2 SPESE DI VITTO E ALLOGGIO DEI PROFESSIONISTI (ARTICOLO 10)

L'art. 10 del *decreto* interviene sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo, sostituendo il secondo periodo dell'art. 54, comma 5, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. n. 917 del 1986 (*di seguito*, TUIR) riguardante il trattamento fiscale delle spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente.

Si ricorda che, in base al primo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, non modificato dal *decreto*, "**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**".

In base al secondo periodo del medesimo comma, applicabile fino al periodo di imposta 2014, "**Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura**".

3

Via G. Ungaretti, 12/1
31020 San Fior (TV)
Tel. 0438.76477
Fax 0438.260346
www.studioandreetta.it
andreetta@studioandreetta.it

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

Con Circolari n. 28/E del 2006, par. 38, e n. 11/E del 2007, par. 7.2 e 7.3, cui si rinvia per approfondimenti, ferma restando la natura di compenso dei rimborsi spese, sono stati specificati gli adempimenti da seguire da parte del committente e del professionista, per consentire al professionista di dedurre integralmente dal reddito di lavoro autonomo le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sostenute dal committente per suo conto. Tali adempimenti prevedono, tra l'altro, il "riaddebito" da parte del professionista delle spese sostenute per suo conto dal committente.

La nuova disposizione, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2015, prevede, invece, che "Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista".

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.

Tale deroga comporta per il professionista la completa irrilevanza dei valori corrispondenti alle prestazioni e somministrazioni, acquistate dal committente, di cui lo stesso professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione, sia quali compensi in natura, sia quali spese per la produzione del reddito (da addebitare in fattura).

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 applicabili alle rispettive categorie reddituali.

Per quanto concerne gli adempimenti, nella relazione illustrativa è chiarito che, per effetto della modifica, "I professionisti (...) non devono 'riaddebitare' in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo".

Tale precisazione descrive le conseguenze essenziali della modifica normativa sugli "adempimenti" da seguire, in base alla disposizione vigente fino al 2014, per fruire della integrale deducibilità delle spese.

Le differenze sono sintetizzate nello schema seguente. **Schema di sintesi delle differenze di trattamento delle spese sostenute dal committente relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande**

Fino al 2014: costituisce compenso

Il **committente** riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio.

Il committente:

- comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta;
- invia al professionista copia della relativa documentazione fiscale.

In questo momento il costo non è deducibile per l'impresa committente.

Il professionista:

- emette la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate dal committente;
- considera il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le predette condizioni.

L'impresa **committente**, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.

Dal 2015: non costituisce compenso

Il **committente** riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio.

Il committente:

- non comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta;
- non invia al professionista copia della relativa documentazione fiscale.

Il costo è deducibile per il committente in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa)

Il professionista:

- emette la parcella non comprendendo le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande;
- considera non deducibili le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande.

Il costo è deducibile per il **committente** in base alle ordinarie regole applicabili alla propria categoria di reddito (lavoro autonomo o impresa)

Via G. Ungaretti, 12/1
31020 San Fior (TV)
Tel. 0438.76477
Fax 0438.260346
www.studioandreetta.it
andreetta@studioandreetta.it

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

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".

Ma, proprio sulla base delle stesse argomentazioni contenute nella Circ. 31/E/2014 ("quanto precede presuppone, naturalmente, che sia dimostrabile l'inerenza della spesa rispetto all'attività del committente, l'effettività della stessa e che dalla documentazione fiscale risultino gli estremi del professionista o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni e somministrazioni"), non sarebbe

Per espressa previsione, il secondo periodo del comma 1 dell'art. 54 del TUIR 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.**

Quale ulteriore effetto della modifica normativa, si fa presente che le prestazioni e somministrazioni in esame, non costituendo compensi in natura, non devono essere considerate nell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta che, in base al comma 5 dell'art. 54 del TUIR, 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 per cento del relativo importo (primo periodo);
- del limite dell'1% di deducibilità delle spese di rappresentanza.

Si precisa, infine, che pur facendo riferimento ai "professionisti", la disposizione in esame deve intendersi generalmente applicabile nella determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del TUIR e, quindi, anche agli "artisti".

2.1 RILEVANZA PER IL COMMITTENTE

L'art. 54, comma 5, primo periodo, del TUIR, concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo, e l'art. 109, comma 5, quarto periodo, del medesimo Testo Unico, concernente la determinazione del reddito d'impresa, prevedono la limitazione al 75% della deducibilità delle spese sostenute per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande.

Al riguardo, si evidenzia che la modifica normativa in esame, stabilendo l'irrelevanza quale compenso in natura delle prestazioni e somministrazioni acquistate dal committente, è diretta a semplificare gli adempimenti in precedenza previsti per dare piena rilevanza fiscale per il professionista delle spese alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande, **ma non comporta, per il committente, un trattamento fiscale delle spese in questione peggiorativo rispetto a quello applicabile prima della modifica stessa.**

In altri termini, la funzione della spesa deve continuare a ritenersi assorbita dalla prestazione di servizi resa dal professionista beneficiario al committente.

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.

Quanto precede presuppone, naturalmente, che sia dimostrabile l'inerenza della spesa rispetto all'attività del committente, l'effettività della stessa e che dalla documentazione fiscale risultino gli estremi del professionista o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni e somministrazioni.

Via G. Ungaretti, 12/1
31020 San Fior (TV)
Tel. 0438.76477
Fax 0438.260346
www.studioandreetta.it
andreetta@studioandreetta.it

Prof. Dott. Giandomenico Andreetta
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dr.ssa Alessandra Gava
Dottore Commercialista

Dr.ssa Cristina Vecellio Segate
Dottore Commercialista

Dr.ssa Paola Brunetta
Dottore in Economia e Commercio

Dott. Alessandro Andreetta
Revisore dei conti e giurista d'impresa

STUDIO
ANDREETTA & ASSOCIATI
Dottori commercialisti e Revisori contabili

stato più semplice e (soprattutto) giusto riconoscere, puramente e semplicemente, al professionista la piena deducibilità delle spese di trasferta per le quali fosse dimostrabile la diretta “inerenza” ai compensi fatturati, risolvendo così l’annoso problema delle spese sostenute “naturalmente” dal professionista?

Non sarebbe lo stesso per l’amministrazione finanziaria verificare l’inerenza e l’effettività della spesa in capo al professionista, invece che in capo al committente? Viene il sospetto che il professionista sia considerato un contribuente ad alta pericolosità fiscale e ben più smaliziato del suo committente!

Infine, per dimostrare quanto diverso sia il significato del termine “*semplificazione*” per il legislatore e per il contribuente, basti considerare che la nuova procedura **rende del tutto inapplicabile quella vecchia**; infatti, la circ. 31/E/2014 si preoccupa di precisare che, **quand’anche lo volessero**, “... ***professionisti (...)*** **non devono ‘riaddebitare’ in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo**”. Insomma, quello che fino a ieri era “condizione sine qua non”, oggi, per effetto della intervenuta *semplificazione*, paradossalmente, è divenuto addirittura “vietato”.

La vera “*semplificazione*” sarebbe stata quella di consentire finalmente la completa deducibilità delle spese alberghiere (anzi, di tutte le spese di trasferta, comprese quelle di trasporto e di gestione degli autoveicoli!) sostenute dal professionista in diretta relazione con l’incarico espletato.

Per il “vero professionista” (avvocato, dottore commercialista, ingegnere, ecc. ...) il quale, nell’esecuzione dell’incarico, è costretto ad affrontare spese di trasferta delle quali (per motivi che sarebbe superfluo ricordare in questa sede, tanto sono ovvii) non pretende il pagamento diretto dal proprio committente, (oppure per fronteggiare le quali non richiede al committente stesso la disponibilità di una carta di credito aziendale o di una carta di debito prepagata), **nulla è in effetti cambiato**.

Un’ipotesi provocatoria (ma non più di tanto!): E se il professionista, a questo punto, considerasse e trattasse i rimborsi come “***spese anticipate per ordine e conto della controparte***”?

Il personale dello Studio rimane a disposizione per maggiori chiarimenti.

Cordialità.
GiAn

⁴ Si ribadisce, infatti, come l’instestazione delle spese al Committente rappresenti spesso, salvo casi particolari (per esempio, quello di un esperto che partecipi ad un convegno organizzato dal committente), non l’ipotesi normale di espletamento dell’incarico, bensì un mero artificio per aggirare una norma irragionevolmente penalizzante e per evitare di subire la ritenuta calcolata anche sul rimborso spese.