

La vecchia disciplina

La nuova disciplina

CIRCOLARI 24 FISCO

PERSONE FISICHE

La vecchia disciplina

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Non sono interessate



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Nel corso del 2015 e del 2106, il Legislatore fiscale è più volte intervenuto in tema di deduzione delle spese di vitto e alloggio sostenute per conto del professionista dal committente, che sono state considerate compensi in natura.

COMMENTO

Per quanto concerne gli esercenti arti e professioni, meglio definiti come “professionisti”, il quinto comma dell'[articolo 54](#) del Tuir stabilisce alcuni limiti alla deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, di rappresentanza e quelle per la partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale.

E proprio relativamente ad alcune di queste spese, che il Legislatore fiscale, attraverso la [legge n. 81 del 22 maggio 2017](#), così detta “Job act lavoratori autonomi”, con riferimento alla prima sua parte, è intervenuto. Prima, però, di analizzare le modifiche in tema di spese di viaggio, vitto e alloggio, di cui si dirà nella seconda parte della presente circolare, è bene analizzare la precedente norma, al fine di meglio comprenderne le differenze.

Il primo periodo del quinto comma dell'[articolo 54](#) del testo unico delle imposte sui redditi, stabilisce che “Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%, e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta”.

La norma, quindi, con riferimento alle spese indicate, pone due precisi paletti fiscali:

- il primo che colpisce direttamente la singola spesa, limitandone la deducibilità al suo 75%,
- il secondo che colpisce l'insieme di tutte le spese sostenute nel periodo d'imposta e che limita, altresì, la deducibilità, del 75% di tutte le spese, al 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta stesso.

Al secondo periodo sempre del quinto comma in commento, la norma dispone, però, in merito alle spese sostenute direttamente dal committente per il professionista che negli ultimi anni ha subito una serie di modifiche.

Prima dell'intervento del [decreto legislativo 175 del 2014](#), giusto per ripercorrere i punti salienti, e, quindi, nella disciplina in vigore fino al 2014, le spese sostenute dal committente per conto del professionista e successivamente addebitate in fattura erano interamente deducibili, ma solo nel rispetto di un complesso meccanismo di applicazione.

Era necessario, infatti, che la fattura emessa dall'albergatore o dal ristoratore contenesse l'indicazione del soggetto professionista nei cui confronti era stata resa la prestazione alberghiera o di somministrazione di alimenti e bevande.

Solo in tal caso, infatti, il professionista poteva qualificare la spesa come prestazione di vitto e alloggio effettuata per lo svolgimento dell'incarico ricevuto che non soggiaceva alla limitazione del 2%, mentre l'impresa committente, ricevuta la parcella, imputava a costo la prestazione maggiorata dei rimborsi spese.

Il funzionamento, in pratica, era il seguente:

- il committente riceveva dall'albergatore o dal ristoratore la fattura, a lui intestata, con il riferimento del professionista che aveva fruito del servizio e registrava la fattura come anticipazione verso il professionista stesso;
- il committente comunicava al professionista l'importo della spesa e gli inviava copia della fattura;
- il professionista riaddebitava, nella propria parcella, il costo della spesa sostenuta al committente. A questo punto l'onorario del professionista per il committente diveniva costo deducibile e, di conseguenza, reddito tassabile per il professionista stesso, ma quest'ultimo si poteva dedurre integralmente il costo per vitto e/o alloggio, anticipato dal committente, dal proprio reddito.

Dal 2015 il decreto semplificazioni, [n. 175 del 2014](#), ha in parte riformato la disciplina relativa alle spese in commento con riferimento al regime di tassazione del reddito di lavoro autonomo, stabilendo che le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande se acquistate direttamente dal committente per il professionista, non costituiscono compensi in natura per quest'ultimo soggetto.

Tali spese, pertanto, non sono più deducibili per il professionista, ma bensì per il committente, e, per il professionista, non vengono più considerate compensi in natura uscendo, così, dal suo reddito, non divenendo più necessario inserirle in parcella per addebitarle al committente.

Il funzionamento pratico è, quindi, il seguente:

- il committente riceve la fattura dall'albergatore o ristoratore con indicazione del professionista che ha usufruito del servizio ma, a questo punto, non deve più comunicare al professionista l'importo della spesa e il costo sarà per lui interamente deducibile;
- il professionista non deve più riaddebitare le spese al committente e per lui tali spese non costituiscono più compenso.

Il funzionamento delle spese di vitto e alloggio sostenute dal committente

Prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande

Fino al 2014 costituisce compenso in natura per il professionista che le utilizza se pagate dal committente

Prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande

Dal 2015 non costituisce più compenso in natura per il professionista che le utilizza se pagate dal committente

PERSONE FISICHE

La nuova disciplina

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Non sono interessate



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

La legge n. 81 del 2017, nota anche come job act autonomi, perlomeno con riferimento alla prima parte della norma stessa, ha apportato notevoli modifiche in tema di deducibilità delle spese di vitto, alloggio e viaggio sostenute dal committente per conto del professionista stesso.

COMMENTO

Uno dei problemi che era emerso con riferimento alla disciplina in vigore dal 2015 e che riguarda le spese di vitto e alloggio, è che tra le spese che il committente può trovare a dover anticipare per il professionista, vi sono anche quelle relative alle trasferte, ossia le spese di trasporto necessarie per adempiere l'incarico professionale. Si pensi, a puro titolo esemplificativo, al biglietto del treno comperato dal committente per una trasferta, per proprio conto, che deve effettuare il professionista.

La modifica apportata dal decreto legge semplificazioni, di cui si è detto nella prima parte della presente circolare, ha eliminato il problema del compenso in natura che si presumeva percepito dal professionista in presenza di spese pagate dal committente, ma riferite a servizi dal professionista stesso utilizzati, solo con riferimento al così detto vitto e alloggio.

Le spese di trasferta del professionista, pertanto, se pagate dal committente rimanevano ancorate a tale concetto di compenso in natura.

Al fine di evitare tale distorsione, il Legislatore fiscale, attraverso il [decreto legge fiscale, n. 193 del 2016](#), è nuovamente intervenuto nel corpo del secondo periodo del quinto comma, dell'[articolo 54](#) del Tuir, equiparando, pertanto, al “nuovo” trattamento del vitto e dell'alloggio, anche le spese per prestazioni di viaggio e trasporto, acquisite direttamente dal committente.

Pertanto, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017 tali spese non costituiscono più reddito in natura per il professionista.

Pertanto, come già avviene per le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, il professionista che deve sostenere spese di viaggio legate all'incarico ricevuto, può

farle pagare direttamente dal committente e quest'ultimo le può dedurre sulla base del documento a lui direttamente intestato.

Le spese di viaggio e trasporto - dal 2017

Il committente	<ul style="list-style-type: none">- riceve il documento fiscale a lui intestato, con riferimento al professionista che ha fruito del servizio;- non comunica al professionista l'ammontare della spesa sostenuta;- il costo è interamente deducibile.
Il professionista	<ul style="list-style-type: none">- emette la parcella non comprendendo le spese sostenute dal committente per viaggio e trasporto;- non considera tra i propri costi le spese sostenute dal committente per il viaggio e il trasporto.

La [legge n. 81 del 22 maggio 2017](#), nota anche come “Job act lavoratori autonomi”, è intervenuta, però, proprio sul secondo periodo del quinto comma, dell'[articolo 54](#) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui si è detto in precedenza.

La modifica, che entra in vigore dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, divide in due le spese sostenute per l'espletamento dell'attività professionale.

Stabilisce, infatti, il nuovo secondo periodo del quinto comma dell'articolo in commento, che, con riferimento alle spese per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande che l'esercente arte o professione dovesse sostenere per l'esecuzione di un incarico e che egli provvede ad addebitare analiticamente al committente, non si applicano i limiti previsti dal primo periodo del medesimo quinto comma, dell'[articolo 54](#) del Tuir.

In altre parole, ove il professionista addebiti tali spese al committente, le spese stesse non soggiaceranno ai limiti di deducibilità del 75% e del 2% dei compensi, di cui sopra si è già detto. Letta al contrario, ciò significa che ove, invece, tali spese non vengano addebitate “analiticamente” al committente, esse rimarranno ancorate ai limiti di deducibilità di cui si è detto.

Non solo. Viene aggiunto, dopo questo nuovo secondo periodo del quinto comma dell'[articolo 54](#), un nuovo periodo (che diventa il terzo), che stabilisce che non costituiscono genericamente compenso in natura per il professionista, “Tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente”.

Viene superato, quindi, qualsiasi problema legato alle spese per servizi usufruiti dal professionista, ma sostenute dal committente.

Come si è visto in precedenza, tale problema nel 2015 era stato risolto solo con riferimento alle spese per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande e nel 2017 per le spese di viaggio e trasporto.

A questo punto con l'entrata in vigore della [legge n. 81](#), viene superato qualsiasi limite delle precedenti disposizioni, confinate alle spese appena ricordate, stabilendo che “tutte” le spese relative all'esecuzione dell'incarico professionale se sostenute dal committente non costituiscono compensi in natura, rimanendo, naturalmente, costi deducibili per il committente.

Da quanto appena esposto è evidente che il professionista ha tutta la convenienza di far sostenere le spese, per l'espletamento dell'incarico, dal committente.

Spese sostenute dal committente per il professionista

Norme ante L. 81/2017

Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, nonché le prestazioni di viaggio e trasporto, acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

Norme post L. 81/2017

I limiti di cui al periodo precedente non si applicano alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente. Tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista

SI RICORDA CHE

- Per l'esercente arti e professioni la disciplina sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo si discosta notevolmente dalla disciplina del reddito d'impresa.
- Uno dei maggiori problemi fiscali legato alla determinazione del reddito di lavoro autonomo ha sempre riguardato la deducibilità delle spese di vitto, alloggio e viaggio sostenute per il professionista direttamente dal committente.

SCHEMI E TABELLE

Job act autonomi: le novità sulle spese di “trasferta” – i punti salienti

La disposizione

Per quanto concerne gli esercenti arti e professioni, meglio definiti come “professionisti”, il quinto comma dell'[articolo 54](#) del Tuir stabilisce alcuni limiti alla deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, di rappresentanza e quelle per la partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale.

Le condizioni

La norma, quindi, con riferimento alle spese indicate, pone due precisi paletti fiscali:

- il primo che colpisce direttamente la singola spesa, limitandone la deducibilità al suo 75%,
- il secondo che colpisce l'insieme di tutte le spese sostenute nel periodo d'imposta e che limita, altresì, la deducibilità, del 75% di tutte le spese, al 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta stesso.

La norma dal 2015

Dal 2015 il decreto semplificazioni, **n. 175 del 2014**, ha in parte riformato la disciplina relativa alle spese in commento con riferimento al regime di tassazione del reddito di lavoro autonomo, stabilendo che le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande se acquistate direttamente dal committente per il professionista, non costituiscono compensi in natura per quest'ultimo soggetto. Tali spese, pertanto, non sono più deducibili per il professionista, ma bensì per il committente, e, per il professionista, non vengono più considerate compensi in natura uscendo, così, dal suo reddito, non divenendo più necessario inserirle in parcella per addebitarle al committente.

La norma del 2016

Al fine di evitare distorsioni, il Legislatore fiscale, attraverso il decreto legge fiscale, **n. 193 del 2016**, è nuovamente intervenuto nel corpo del secondo periodo del quinto comma, dell'**articolo 54** del Tuir, equiparando, pertanto, al "nuovo" trattamento del vitto e dell'alloggio, anche le spese per prestazioni di viaggio e trasporto, acquisite direttamente dal committente. Pertanto, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017 tali spese non costituiscono più reddito in natura per il professionista.

La norma del 2017

Dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, per effetto dell'entrata in vigore della **legge n. 81**, viene superato qualsiasi limite delle precedenti disposizioni, confinate alle spese appena ricordate, stabilendo che "tutte" le spese relative all'esecuzione dell'incarico professionale se sostenute dal committente non costituiscono compensi in natura, rimanendo, naturalmente, costi deducibili per il committente.