
Rimborsi per spese di vitto e alloggio: in arrivo semplificazioni?

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 6 Settembre 2013

la prassi dell'Amministrazione finanziaria ha tradizionalmente ricondotto alla nozione fiscale di "compenso" le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute per conto del cliente o comunque a questi forfetariamente riaddebitate; il Governo avrebbe previsto ora semplificazioni in materia...

Come è noto, la deducibilità delle spese di vitto e alloggio, per evidenti ragioni di cautela fiscale, è stata da sempre oggetto di ampio dibattito, anche per l'interpretazione, naturalmente ancorata al dettato normativo, offerta dalle Entrate e che oggi il DDL Semplificazioni n.10 approvato il 19 giugno 2013 va sostanzialmente a rivedere.

Norma e posizione delle Entrate

Ai sensi dell'art. 54, c. 1, del TUIR, i componenti positivi del reddito di lavoro autonomo sono costituiti, tipicamente, dai *"compensi indenaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili"*.

L'Amministrazione finanziaria, sin dalla circolare n. 1 del 15 dicembre 1977, parte 8, ha sostenuto che la determinazione della base imponibile *"sulla quale applicare la ritenuta ... non può che essere costituita dall'ammontare dei compensi percepiti per la prestazione di lavoro autonomo al lordo delle spese sostenute...Vanno invece escluse dalla ritenuta soltanto le somme ricevute dall'esercente arti e professioni a titolo di rimborso di spese da questi anticipate per conto del cliente, a condizione che non costituiscono, secondo quanto innanzi chiarito, spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo e a condizione che siano debitamente e analiticamente documentate"*.

Tale posizione è stata ribadita con la risoluzione n.20 del 20 marzo 1998 con la quale l'Amministrazione finanziaria ha affermato che *“anche sulla parte rappresentata dai rimborsi delle spese di viaggio, vitto e alloggio, nonché dalla eventuale diaria”*, in quanto compensi, *“deve essere applicata la ritenuta d'acconto di cui all'art.25 del D.P.R.n.600 del 1973”*.

In pratica, la prassi dell'Amministrazione finanziaria ha tradizionalmente ricondotto alla nozione fiscale di *“compenso”*, sia le somme ed i valori espressamente conseguiti dal lavoratore autonomo a titolo di remunerazione per l'opera svolta sia le somme da questi percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute per conto del cliente o comunque a questi forfetariamente riaddebitate.

La posizione è stata, più di recente, ribadita dall'Agenzia delle Entrate, con la R.M. n. 69/E del 21 marzo 2003, che ha esplicitato che *“i compensi per lavoro autonomo sono computati al netto solamente dei contributi previdenziali e assistenziali”*, per cui devono ricondursi nella nozione di compenso *“anche i rimborsi di spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo”*, ivi comprese le somme corrisposte all'esercente arte o professione a titolo di rimborso delle spese per viaggio, vitto e alloggio da questi sostenute e documentate. La Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, nel rispondere, infatti, ad un'istanza d'interpello che chiedeva di sapere *“se la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta debba essere operata anche sulle somme corrisposte a titolo di rimborso spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute e documentate dagli scienziati stranieri”*, ha ribadito che *“le somme corrisposte dall'Istituto devono essere assoggettate ad imposizione secondo la disciplina tributaria riservata in Italia ai redditi di lavoro autonomo occasionale corrisposti ai non residenti”*. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato preliminarmente l'art. 25, c. 1, per. 1, del D.P.R. n. 600/73 (norma che si riferisce sia ai compensi per lavoro autonomo professionale sia ai compensi per lavoro autonomo occasionale) afferma che al fine di individuare quali somme sono da ricomprendere tra i *“compensi comunque denominati”* deve farsi riferimento al dettato normativo di riferimento. Secondo l'interpretazione delle Entrate, dalla lettura delle norme, *“nella nozione di compenso devono ricondursi anche i rimborsi di spese inerenti alla produzione del reddito”* e conclude, pertanto, per l'assoggettamento a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30% *“su tutte le somme corrisposte agli scienziati residenti in Paesi con cui non sono state stipulate convenzioni, a fronte dell'attività di lavoro autonomo occasionale svolta in Italia, ivi comprese quelle corrisposte a titolo di rimborso delle spese per viaggio, vitto e alloggio sostenute e documentate dagli scienziati stranieri per partecipare ai convegni e alle altre iniziative organizzate dall'istituto istante e dallo stesso rimborsate”*.

Per le Entrate, l'unica eccezione alla tendenziale onnicomprensività della nozione di compenso è rinvenibile nelle anticipazioni fatte dal lavoratore autonomo in nome e per conto del committente, debitamente ed analiticamente documentate (cfr. circolare n. 58/E/2001). Si tratta, ad esempio, delle anticipazioni per tasse, bolli, diritti di cancelleria..., ipotesi nelle quali il professionista sostiene la spesa non solo per conto del cliente (come, solitamente, accade per le spese di viaggio, vitto e alloggio dallo stesso sostenute nell'espletamento dell'incarico), ma anche in suo nome.

La circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, paragrafo 7.3, ha precisato che la norma impone di adottare la seguente procedura:

- il fornitore del servizio emette fattura intestata al committente, con indicazione degli estremi del professionista che ha usufruito del servizio;
- il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta, inviandogli copia della relativa fattura;
- il professionista emette fattura nei confronti del committente, includendo nel compenso le spese di vitto e alloggio "prepagate" dal committente;
- il committente imputa a costo la prestazione, comprensiva delle spese sostenute per conto del professionista.

Per parte della dottrina, la limitazione di cui soffrono tali spese comporta, altresì, che *"l'applicazione del limite percentuale provochi un'ingiustificata tassazione di un semplice reintegro patrimoniale, sia ai fini reddituali che Irap"* ².

L'esempio riportato dagli autori chiarisce meglio il problema: poniamo il caso di un professionista che dichiara compensi per 100.000.000 delle vecchie lire, formate per 10.000.000 di lire da spese per vitto e alloggio sostenute nell'interesse di un cliente, oneri che, unitamente ai compensi percepiti, concorrono alla formazione del reddito professionale e soggetti a ritenuta d'acconto del 20%. In sede di dichiarazione – quadro RE, dell'Unico – *"è ammessa la deduzione di tali oneri nella misura massima del 2% dei compensi dichiarati, equivalente a £.2.000.000: da ciò deriva l'irragionevole tassazione del mero reintegro patrimoniale pari a £.8.000.000"* ³.

Se per gli esercenti arti e professioni è stata utilizzata l'espressione “ *tassazione di un semplice reintegro patrimoniale*”, nei confronti dei lavoratori autonomi occasionali si parla di “ *tassazione anticipata dei costi*”.

Infatti il lavoratore autonomo occasionale, seguendo l'interpretazione ministeriale, deve indicare nel Quadro RL i compensi lordi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, comprensive quindi dei rimborsi spese per vitto ed alloggio addebitati e sui quali va assolta la ritenuta del 20%, salvo poi imputare tali spese e indicare le ritenute d'acconto subite: “ *da un lato computerà il rimborso quale componente positivo di reddito, dall'altro dedurrà dal proprio reddito le spese sostenute*”⁴

IL DDL SEMPLIFICAZIONI

Nelle misure contenute nel DDL Semplificazioni, approvato dal Consiglio dei ministri del 19 giugno 2013 sono comprese pure le spese di vitto e alloggio dei professionisti, che non vanno più riaddebitate in fattura.

Pertanto, una volta approvato definitivamente il DDL Semplificazioni, le prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per i professionisti che ne usufruiscono.

I professionisti, pertanto, non dovranno “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.

6 settembre 2013

Roberta De Marchi

¹ In quanto soggetti non residenti.

2 A.Romano-A.Romano, *Esercenti arti e professioni. Rimborsi spese per vitto ed alloggio. Linea dura della D.R.E. Sicilia*, in “*La Settimana fiscale*”, n.27/2001, pag.43.

3 A.Romano-A.Romano, *Op.cit.*, pag.43.

4 P.Ceppellini-R.Lugano, *Testo Unico delle Imposte sui redditi*, Il Sole24ore, Milano, settima edizione, pag. 308.