

## Spese dei professionisti: soluzione parziale

**Gioacchino Pantoni e Claudio Sabbatini**

Il Decreto semplificazioni risolve un problema ma ne lascia aperti altri, forse quelli di maggior rilevanza. Ad esempio non risolve la questione delle spese rimborsate e delle spese di natura diversa da quelle di vitto e alloggio. Il Decreto legge 175/2014 ha previsto che le spese di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono più – dal 2015 – compenso per i lavoratori autonomi.

Inoltre, non occorre seguire la complessa procedura ideata dalla circolare 28/E/2006 (consegna del documento di spesa al professionista che poi deve riaddebitare il costo al committente). Inoltre, tali oneri, per il committente, perdono la natura di spese di vitto e alloggio (deducibili nel limite del 75%, come prevede l'articolo 109, comma 5, ultimo periodo, del Tuir) e sono totalmente deducibili (qualora siano soddisfatti i requisiti della competenza e dell'inerenza), in quanto la funzione di tale spesa risulta ancora "assorbita" dalla natura professionale della prestazione resa dal lavoratore autonomo al committente.

### Questioni aperte

A seguito della nuova interpretazione, anche il professionista deduce interamente le spese di vitto e alloggio riferite all'espletamento di un incarico, ma con una differenza: quelle anticipate dal committente non concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo (e su di essi neppure i contributi previdenziali saranno dovuti), mentre quelli oggetto di rimborso da parte dello stesso continuano, secondo l'Agenzia delle entrate, a costituire "compenso".

E' evidente la disparità di trattamento per due fattispecie sostanzialmente identiche: secondo la circolare 18 giugno 2008, n. 47/E, risposta 3.3 (che ha confermato la precedente circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E, risposta 7.3), in caso di **spese rimborsate**, nel calcolo del reddito di lavoro autonomo si deve applicare la soglia del 2% dei compensi per il rimborso delle spese di vitto e alloggio. Di fronte a questa irrazionalità 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'**ambito oggettivo**, la norma richiama solo le spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, mentre la dottrina ha ritenuto che essa dovesse esprimere un principio di carattere generale (circolare Cndcec 9 gennaio 2014, n. 37/IR).

E' il caso delle spese di viaggio e di 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 circolare 30 dicembre 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).

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.

La vera questione, ancora irrisolta, riguarda l'estensione del **concetto di "compenso"**. Da sempre l'Amministrazione finanziaria ritiene che in esso vi rientrino anche le spese, mentre la dottrina non condivide questa tesi, che non trova conforto:

**a)** né nel dato letterale dell'articolo 54, comma 1, del Tuir (*“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”*). Dal tenore della norma si deduce che le spese analiticamente rimborsate non possono considerarsi spese “sostenute” dal lavoratore autonomo, 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;

**b)** né nel concetto civilistico. 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 articoli 2234 e 2237: il primo, rubricato «Spese e acconti», dispone che il cliente, salvo diversa pattuizione, deve anticipare al prestatore d'opera le spese occorrenti al compimento dell'opera e corrispondere, secondo gli usi, gli acconti sul compenso. Il secondo, intitolato «Recesso», stabilisce che il cliente può recedere dal contratto, rimborsando al prestatore d'opera le spese sostenute e pagando il compenso per l'opera svolta.

*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. <b>INTERPRETAZIONE DUBBIA</b>
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% del loro ammontare. Quelle di vitto e alloggio sostenute in questa occasione sono deducibili nel limite del 50% del 75% del relativo costo (circolare 53/E/2008; <i>contra</i> la Circolare Ircec 9/IR/2009 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. <b>INTERPRETAZIONE DUBBIA</b>

7 aprile 2015

Claudio Sabbatini e Gioacchino Pantoni