



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF084

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 9

OGGETTO	JOB ACT AUTONOMI - VITTO E ALLOGGIO IN TRASFERTA
RIFERIMENTI	ART. 8 JOB ACT AUTONOMI IN VIA DI PUBBLICAZIONE - ART. 54 C. 5 TUIR
CIRCOLARE DEL	15/05/2017

Sintesi: la norma di riforma del lavoro autonomo ha introdotto ulteriori semplificazioni nella determinazione del reddito di lavoro autonomo in relazione alle spese di trasferta.

In particolare, a decorrere dalle spese sostenute dal 1/01/2017, in relazione:

- alle spese di vitto e alloggio: non si applica la deducibilità al 75% ed il limite del 2% dei compensi percepiti per le spese sostenute dal professionista e addebitate "analiticamente" al committente
- a qualsiasi spese sostenute in trasferta: sono escluse dalla formazione del reddito di lavoro autonomo (in quanto non costituiscono compenso in natura) se sostenute direttamente dal committente.

Le spese di vitto alloggio rimangono soggette ai limiti di cui sopra nel solo caso di spese non addebitate in modo analitico al committente.

E' stato recentemente approvato la attesa legge a tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale (cd. "Job Act autonomi"), in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Tra le varie disposizioni introdotte, è disposta la modifica del regime fiscale delle spese di vitto alloggio sostenute dai lavoratori autonomi in occasione di trasferte per lo svolgimento di incarichi di terzi.

Excursus normativo: l'art. 54 c. 5 Tuir è stato modificato per la terza volta nel giro di pochi anni:

⇒ **art. 10 D.lgs. 175/2014:** a decorrere dal 1/01/2015, in relazione alle spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente:

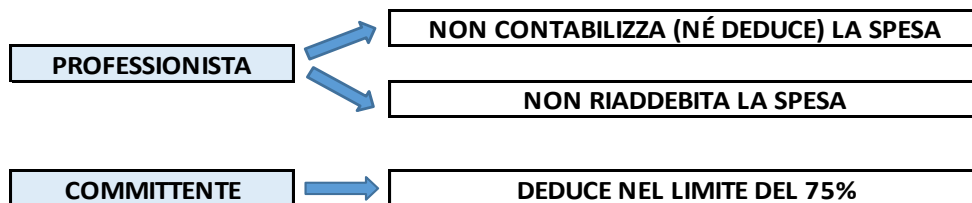
a) il professionista:

- da un lato: non deve riaddebitare in fattura tali spese al committente
- dall'altro: non può dedurre il relativo ammontare dal proprio reddito di lavoro autonomo

b) il committente:

- deduce il costo ordinariamente al momento della ultimazione della prestazione (art. 109 Tuir)
- deduce al 100% la spesa dell'albergo/ristorante (in quanto "accessoria" all'attività di consulenza).

⇒ **art. 7-quater DL 193/2016:** ha esteso il trattamento di cui sopra trattamento alle spese di viaggio o di trasporto del professionista a decorrere dal 1/01/2017



➤ **Art. 8 Job act autonomi:** introduce il regime del riaddebito analitico, ampliando l'esclusione da compenso in natura a tutte le spese sostenute direttamente dal committente.



DECORRENZA RETROATTIVA: per espressa previsione dell'art. 8 della legge, le disposizioni si applicano "a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017".

In sostanza, le disposizioni si rendono applicabili fin dal 1/01/2017, con effetto dal mod. Redditi 2018.

Si noti che anche le disposizioni del DL 193/2016 entravano in vigore da tale data; questi risultano, dunque, direttamente superate delle nuove previsioni del Job Act autonomi.

N.B.: si noti che le novità non esplicano effetti ai fini dell'Iva.



SPESE DI TRASFERTA DEI PROFESSIONISTI	
ART. 54 TUIR ANTE JOB ACT AUTONOMI	ART. 54 TUIR DAL 1/01/2017
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. <u>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.</u>	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. 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

Come si può notare, dal 2017 vi saranno sostanzialmente tre diversi regimi di deducibilità delle spese di vitto e alloggio nell'ambito del lavoro autonomo.

SPESE INTESTATE AL PROFESSIONISTA - NOVITÀ

In questo caso il professionista:

→ **sostiene le spese a proprio nome**

potendo successivamente procedere:

- ad addebitarle al committente, unitamente al **compenso professionale**
- o meno.

SPESA NON RIADDEBITATA AL COMMITTENTE

Può accadere che il professionista si rechi in trasferta per esigenze proprie (o del proprio studio associato); si pensi al caso in cui si debba recare presso l'Inps o la Camera di Commercio per valutare alcune procedure telematiche, ecc.

In tal caso la spesa rimane deducibile nei limiti propri dell'art. 54 c. 5 Tuir:

- spese di vitto e alloggio: nel **limite del 75% della spesa e del 2% dei compensi** percepiti nel medesimo periodo d'imposta
- spese di viaggio/trasporto: al 100%.

SPESA RIADDEBITATA AL COMMITTENTE

Più frequentemente si verifica il fatto che il professionista si rechi in trasferta per esigenze correlate ad un incarico professionale.

In tale situazione si potrà verificare che il professionista:

- evidenzi in modo specifico il riaddebito** delle spese di trasferta sostenute e a lui intestate
- oppure **non proceda ad una specifica evidenziazione.**

NESSUNA EVIDENZIAZIONE ANALITICA DEL RIADDEBITO

Il regime fiscale **coincide con quello precedente**

→ con applicazione del **doppio limite di deducibilità.**

Esempio1

L'avvocato Mario Rossi (che dichiara compensi per €. 80.000) nel 2017 si reca presso la DRE competente per una mediazione in relazione ad un proprio accertamento:

- le spese di **vitto e alloggio** per **€ 200** Iva inclusa
- le **spese di viaggio** per **€ 50 Iva inclusa** (biglietto ferroviario):

HOTEL CONTINENTAL

.....
Ricevuta fiscale n. **Spett. MARIO ROSSI**
 Soggiorno n. 1 giorni del sig.
Rossi Mario avvocato €. 200,00 (Iva 10% inclusa)

N.B.: il professionista può annotare il documento nel registro acquisti; è dunque conveniente farsi rilasciare fattura (per operare la detrazione)

Nell'ipotesi in cui il professionista sia in contabilità ordinaria, contabilizzerà:

Diversi	a	C/C bancario	250
Spese alberghiere (deduc. 75%)			200
Spese trasporto (deduc. 100%)			100

REDDITI: i compensi incassati nel 2017 risultano pari a **€ 80.000**; la spesa alberghiera è così deducibile:

- 1° abbattimento (al 75%): $200 \times 75\% = \text{€ } 150$
- 2° abbattimento (2% dei compensi): **€ 1.600** (può dedurre la spesa di €. 150 in quanto $< \text{€ } 1.600$).

RIADDEBITO ANALITICO IL COMMITTENTE

NOVITÀ - Nel caso in cui il professionista:

- proceda a dettagliare nell'ambito della propria fattura le spese per **vitto e alloggio**
- **non si applica il doppio limite di deducibilità**

Spese viaggio: dalla previsione sono escluse le spese di viaggio o trasporto; tuttavia per tali spese non si applica alcun limite di deducibilità, non determinandosi alcuna penalizzazione in capo al professionista

Riaddebito analitico: le modalità di fatturazione da parte del professionista dipendono, in generale, dalle specifiche previsioni dell'incarico.

Considerato che dal punto di vista civilistico al prestatore spettano le spese sostenute (art. 2234 CC), laddove il mandato nulla chiarisca in modo specifico, non vi sarà alcun problema a fornire il dettaglio in fattura. Tuttavia, anche laddove sia previsto un compenso forfettario onnicomprensivo, il professionista sarà libero di "scorporare" dal totale pattuito la quota riferibile al riaddebito delle spese (lasciando inalterato il costo per il committente), in modo tale da poter fruire del regime fiscale più favorevole.

Esempio2

Nell'Esempio1 precedente, l'avvocato Mario Rossi si rechi ora nel 2017 a Roma in treno per patrocinare in Cassazione la società Beta Srl, sostenendo direttamente:

- le spese di **vitto e alloggio** per **€ 400** Iva inclusa
- le **spese di viaggio** per **€ 100 Iva inclusa** (biglietto ferroviario):

HOTEL CONTINENTAL

.....
Ricevuta fiscale n. 1543..... **Spett. MARIO ROSSI**
 Soggiorno n. 2 giorni del sig.
Rossi Mario avvocato €. 400,00 (Iva 10% inclusa)

All'esito del contenzioso l'avvocato emette parcella: compenso € 1.000 + € 500 rimborso spese:

Avvocato ROSSI	
<i>Via ...</i>	
PARCELLA n. 14 del 29/03/2017	Spett. BETA SRL
Compenso per contenzioso a Roma	1.000
Rimborso spese:	
viaggio: biglietto Trenitalia n del ...	100
vitto e alloggio: hotel Continental, ric. fisc. n. 1543 del ...	400
Totale	1.500
Contributo 4%	60
Totale imponibile	1.560
IVA 22% su € 1.560	343
Ritenuta 20% su € 1.500	300
NETTO DA PAGARE	1.603

N.B.: nulla cambia se in luogo della spesa per trasporto (il biglietto ferroviario) si trattasse di una spesa di viaggio analitica (es: per il pedaggio autostradale); vedi oltre per i rimborsi Km

N.B.: ove avesse richiesto fattura, il rimborso spetterebbe per il solo imponibile

Nell'ipotesi in cui il professionista sia in contabilità ordinaria, contabilizzerà:

Spese alberghiere (deduc. 100%)	a	C/C bancario	400
Crediti vs. clienti	a	<i>Diversi</i>	1.903
		Compensi	1.000
		Contr. Integr. Cassa	60
		Rimborso trasporto (<i>sogg. ritenuta</i>)	100
		Rimborso albergo (<i>sogg. ritent.</i>)	400
		Iva a debito (22%)	343
<i>Diversi</i>	a	Crediti vs. clienti	1.903
C/C bancario			1.603
Erario c/ritenute subite			300

REDDITI: i compensi incassati nel 2017 sono pari a € 80.000; la spesa alberghiera è così **deducibile senza alcun abbattimento: € 400.**

Naturalmente risulta deducibile al 100% anche il costo del biglietto ferroviario.

In sostanza, il professionista avrà il vantaggio di neutralizzare le imposte sul riaddebito, essendo il costo deducibile esattamente pari al riaddebito stesso.



RITENUTA ED IVA: si noti che il riaddebito deve essere **ordinariamente assoggettato**

- sia ad Iva
- che a ritenuta d'acconto



DUBBI: in attesa di chiarimenti ufficiali:

- non è chiaro se il regime di favore si modifichi nel caso in cui il riaddebito porti un **margin**e rispetto la spesa sostenuta; per quanto la norma non lo specifichi, il riferimento ad un addebito "analitico" porta a sconsigliare tale comportamento;
- potrà essere **opportuno documentare le spese sostenute** (allegando fotocopie delle fatture e di tutti i documenti di spesa, come una sorta di "piè di lista").

IVA - PRESTAZIONE ACCESSORIA: nel caso di specie il rimborso risulta strettamente inerente alla produzione del compenso; per tale motivo si deve ritenere si applichi l'art. 12 Dpr 633/72 e dunque che:

- trovi applicazione l'aliquota Iva ordinaria (propria delle prestazioni professionali)
- e non l'aliquota Iva del 10% (propria delle prestazioni alberghiere o di trasporto persone riaddebitate nell'ambito di un "mandato senza rappresentanza" (art. 1705 CC); infatti la prestazione alberghiera non costituisce per il cliente un "fine a sé stante", risultando preferibile la natura di prestazione accessoria (RM 337/2008)

PRESTAZIONI "SOSTENUTE" DAL COMMITTENTE – NOVITÀ

In alternativa alla precedente procedura, in passato era prevista la seguente facoltà:

- ⇒ le spese per **prestazioni alberghiere e di somministrazione** di alimenti e bevande (a decorrere dal 1/01/2015)
- ⇒ le spese per **prestazioni di viaggio e trasporto** (a decorrere dal 1/01/2017)

che fossero:

- **"acquistate" direttamente dal committente** a favore del professionista (cd. "prepagate")

a) per quest'ultimo:

- **non sono deducibili**
- **né va tassato il relativo riaddebito** (non costituiscono compenso in natura)

Le spese per vitto/alloggio non rilevano nel plafond del 2% dei compensi incassati

b) per il committente: sono deducibili al **momento della fruizione del servizio per il 100%**.

NOVITÀ – il Job Act Autonomi amplia le fattispecie che **non si considerano compenso in natura**:

- estendendole a **"tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico"**
- che siano **"sostenute direttamente dal committente"**.

NEW

Il nuovo testo di legge torna a fare riferimento le spese "sostenute" dal committente, e non più acquistate dal committente.:

SPESE "SOSTENUTE" DAL COMMITTENTE E SPESE "ACQUISTATE"

L'art. 54 c. 5 Tuir, al fine di evitare penalizzazioni per il professionista:

- ⇒ fino al 31/12/2014: **faceva riferimento alle spese** per alberghi/ristoranti **"sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate"** in fattura
- ⇒ dal 1/01/2015 fino al 31/12/2016: faceva riferimento alle spese **"acquistate direttamente dal committente"** per conto del professionista
- ⇒ dal 1/01/2017: torna a fare riferimento alle spese **"sostenute" dal committente**.

In attesa di chiarimenti ufficiali, si ritiene che:

- **non rilevi** che la spesa sia **pagata** direttamente **dal committente** (dovrebbe essere ammessa l'anticipazione da parte del professionista, che ne richiede poi il rimborso, rimanendo così la spesa a carico del committente, che potrà ritenere di averle "sostenute")
- potrebbe essere rilevante **l'intestazione del documento al committente**.

Il regime specifico delle spese alberghiere dal 2015 era il fatto che tali spese non transitavano più dalla contabilità del professionista (che non possedeva alcun documento a lui intestato).

Attualmente è preferibile gestire in modo del tutto analogo l'operazione; infatti, nel caso in cui il professionista si facesse intestare il documento di spesa

- è preferibile dedurre il 100% del costo a fronte della rilevanza del riaddebito tra i componenti positivi
- il committente trovandosi in tal caso a dedurre il costo come documentato dalla fattura del professionista.

DEDUZIONE PER IL COMMITTENTE

Secondo la disciplina dal 2015 delle spese alberghiere (che aveva fatto venir meno i principi disposti fino al 2014 v. CM 11/2007):

- **momento di deducibilità**: scattava ordinariamente con l'ultimazione della prestazione (art. 109 c. 2 Tuir) e, dunque, una volta fruito il pernottamento/ristorazione e/o il trasporto (e non più in coincidenza con il riaddebito del professionista)
- **percentuale di deducibilità**: la prestazione alberghiera risultava **deducibile al 100%** (quale spesa accessoria alla prestazione professionale), anche in relazione al vitto e alloggio (non applicandosi l'abbattimento al 75% ex art. 109 c. 5 o 54 c. 5 Tuir).

Tali principi si ritiene debbano risultare **confermati anche dal 2017**.



Documento di spesa: la deducibilità rimane collegata alla sua inerenza e pertanto:

- rimane **necessaria la menzione del nominativo del professionista** che ha fruito del servizio nel corpo del documento (quantomeno laddove intestato al committente); il requisito si ritiene soddisfatto nel caso di **prenotazioni nominative** di spesa (es: prenotazione nominativa del biglietto ferroviario)
- non sarà in generale ammesso lo "scontrino parlante".

Esempio3

Nell'Esempio2 precedente, si ponga ora che il committente abbia sostenuto direttamente le spese di trasferta; in tal caso si dovrà procedere come segue:

La società Beta Srl:

- "sostiene" la spesa di €. 400 per l'albergo e/o ristorante e di €. 100 per il trasporto ferroviario, anticipandone il pagamento a favore del professionista
- richiede la **fattura/ricevuta fiscale** intestata a sé stessa, che è opportuno contenga l'**indicazione** (nel corpo della fattura) **del professionista che ha fruito della spesa** (per il biglietto ferroviario si ritiene sia sufficiente la prenotazione, anche on-line, purché riporti l'indicazione del professionista)

HOTEL CONTINENTAL

.....

Ricevuta fiscale n.

Spett. **BETA SRL**

Soggiorno avv. Rossi Mario

n. 2 giorni

€. 400,00 (Iva 10% inclusa)



Pagina 1 di 1

Partita IVA:05403151003

Ricevuta n.108611051 del
giorno 25/01/2017-16:20

DETTAGLIO BIGLIETTO

Valido per 4 ore dalle ore 14:15 del giorno 29/01/2017				MARIO ROSSI		
Data partenza	Ora	Da	A	Data arrivo	Ora	Servizio
29/01/2017	14:15	Padova	Bologna Centrale	29/01/2017	16:08	1° Classe
29/01/2017	16:24	Bologna Centrale	Roma Termini	29/01/2017	16:38	1° Classe

Canale: Internet B2C

Codice biglietto: **185197078**

Biglietto online
nominativo

* Importo pagato totale: **100.00 EUR**

N.B.: il committente **contabilizza ordinariamente la spesa:**

N.B.: vitto/alloggio e trasporto,
tutti deducibili al 100%

Compensi professionali (ded. al 100%) **a** C/C bancario **500** ▲



Nota: la società Beta non invia copia del documento al professionista, posto che quest'ultimo non deve procedere a riaddebitare la spesa.

Appare, dunque, evidente che il professionista potrà a farsi rilasciare la fattura (intestata al committente), provvedendo poi a spedirla al committente.

Il professionista: **emette la parcella** comprensiva del solo **compenso:**

Avvocato ROSSI, via ...

PARCELLA n. 14 del 29/03/2014

Spett. BETA SRL

Compenso per contenzioso a Roma	1.000
Contributo 4%	40
Totale imponibile	1.040
IVA 22% su €. 1.040	229
Ritenuta 20% su €. 1.000	200
TOTALE NETTO A PAGARE	1.069

Il committente imputa a costo il compenso, deducendolo quale spesa per prestazioni di lavoro autonomo e procede al pagamento della parcella:

Compensi professionali	1.040	
Iva a credito	229	
	Debiti v/professionista	1.269
Debiti v/professionista	1.269	
	Banca C/C	1.069
	Debiti vs. Erario (ritenuta)	200

ALTRE TIPOLOGIE DI SPESA

Come anticipato, l'art. 54 c. 5 Tuir fa attualmente espresso riferimento a tutte le spese sostenute in trasferta e, pertanto, il regime indicato trova applicazione anche nelle ipotesi:

- di prestazioni diverse dalle spese alberghiere/di vitto/di trasporto (es: spese per telefonate, per affitto di sale, ecc.)
- purché "sostenute" direttamente dal committente".

SOGGETTI INTERESSATI: anche se la norma si riferisca ai "professionisti", il trattamento va esteso:

- a tutti i lavoratori autonomi, ivi inclusi gli artisti (CM 31/2014)
- anche se occasionali (anche al di fuori delle prestazioni sostanzialmente gratuite di cui alla RM 49/2013).

INDETRAIBILITÀ DELL'IVA SULLE SPESE DI VIAGGIO

Ci si può domandare se l'indetraibilità oggettiva sulle spese di viaggio di cui all'art. 19-bis1 Dpr 633/72:

- lett. c): detrazione al 40% per l'utilizzo della propria autovettura
- lett. e): indetraibilità al 100% per i biglietti di trasporto

debba gravare sul professionista oppure sul cliente.

Nel caso di mandato senza rappresentanza, in generale l'indetraibilità deve gravare sul mandante, non sul mandatario (la RM 10/2005 aveva chiarito che l'indetraibilità sui costi di telefonia riaddebitati dal consorzio ai consorziati dovesse gravare sui primi, e non sul consorzio che poteva detrarre l'Iva).

Tuttavia, anche in tal caso si ritiene prevalga il concetto di spesa utilizzata in prevalenza "per finalità proprie" (per poter produrre il proprio reddito) e che dunque **l'indetraibilità debba gravare sul professionista** (a differenza dei consorziati che utilizzavano per finalità proprie le spese di telefoniche addebitate), il quale pertanto riaddebita il costo comprensivo dell'Iva non detratta (per il 60% di essa).



SPESE PER LA PROPRIA AUTOVETTURA

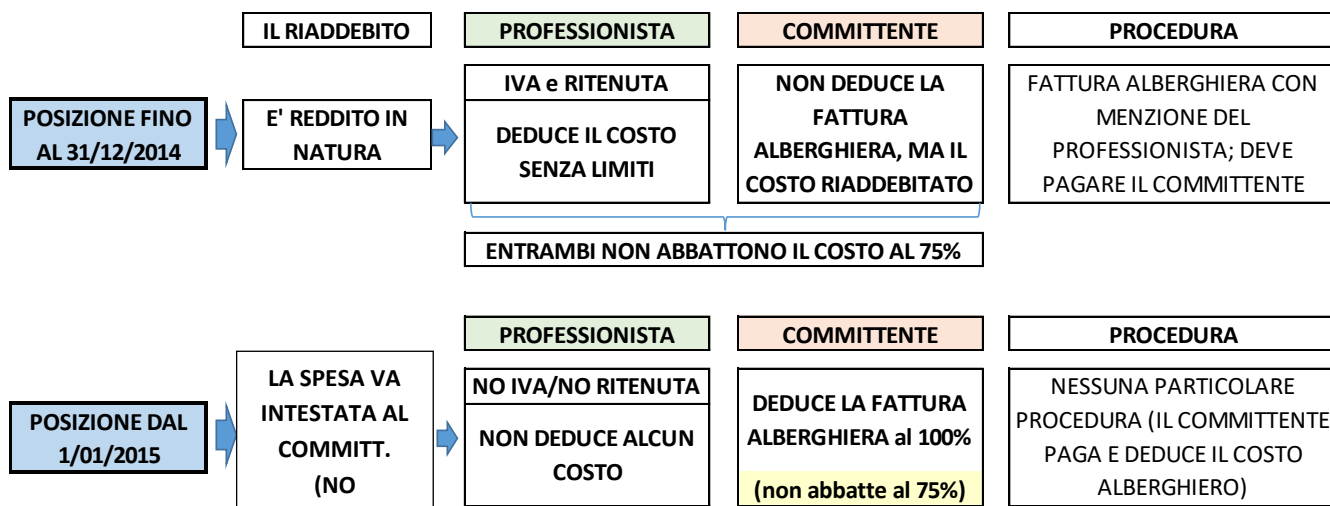
In relazione alle spese di viaggio/trasporto "prepagate" dal committente:

- a) non si pongono particolari problemi ove si sia in possesso di documentazione di terzi: è il caso
 - delle spese di trasporto (biglietto aereo/ferroviario, ricevuta del taxi, ecc.)
 - delle spese di viaggio intesi come rifornimenti di carburante, pedaggi autostradali, ecc.
- b) qualche dubbio si pone nel caso di spese riferite all'utilizzo di mezzi propri del professionista; in particolare si ritiene di escludere tale criterio nel caso di addebito dei **rimborsi chilometrici** calcolati in base alle **tariffe Aci**, nella considerazione che difficilmente potranno essere considerate assimilate a rimborsi "analitici" di spese documentate (come invece avviene per quanto riguarda i non titolari di partita Iva, come i dipendenti o i co.co.co., dove l'addebito in base alle tariffe Aci non costituisce reddito proprio in quanto assimilato al ristoro di "spese vive").

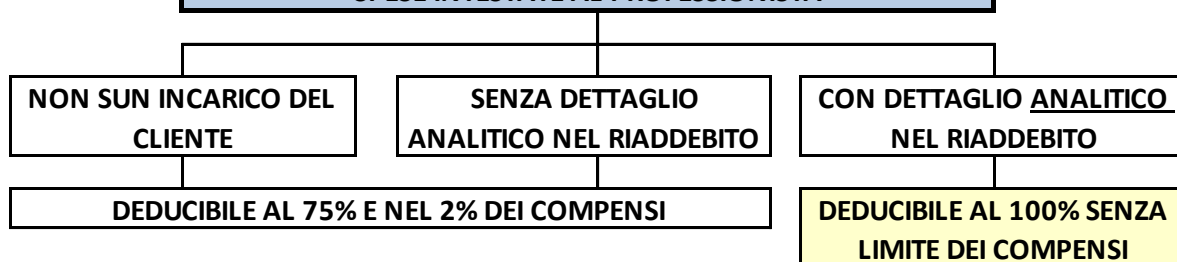
In attesa di chiarimenti ufficiali si consiglia, dunque, di continuare ad assoggettarli ad Iva e ritenuta d'acconto.

SPESE DEI PROFESSIONISTI IN TRASFERTA - SINTESI

SPESE DI VITTO E ALLOGGIO "PREPAGATE" (invariato)



SPESE INTESTATE AL PROFESSIONISTA



RIMBORSO SPESE FINO AL 31/12/2016

Riaddebito per spese	anticipate dal professionista in nome e per conto del committente		di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista	di viaggio o trasporto sostenute dal committente per conto del professionista	
PROFESSIONISTI E ARTISTI	Imposte dirette	No	Nessun riaddebito in fattura da parte del professionista	Imposte dirette	Si
	Ritenuta	No		Ritenuta	Si
	Iva	No		Iva	Si

RIMBORSO SPESE DAL 1/01/2017

	Spese anticipate dal professionista in nome e per conto del committente		Vitto/alloggio, viaggio/trasporto e/o altre spese "sostenute" dal committente per conto del professionista
PROFESSIONISTI E ARTISTI	Imposte dirette	No	Nessun riaddebito in fattura da parte del professionista
	Ritenuta	No	
	Iva	No	