

COMPLICAZIONI IN VISTA PER I PROFESSIONISTI SULLE SPESE DI TRASPORTO “PREPAGATE” DAL COMMITTENTE

di **Pasquale Saggese**

Tra le tante novità introdotte dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175¹, recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale, ve n'è una, da tempo attesa dai professionisti, che ridisegna il trattamento fiscale delle spese di vitto e alloggio “prepagate” dal committente per conto del professionista, con decorrenza dal periodo d'imposta 2015.

Come è noto, il previgente art. art. 54, comma 5, secondo periodo, del TUIR, disponeva l'integrale deducibilità di tali spese in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo del professionista, con conseguente obbligo, dal lato attivo, di addebitarle nella fattura emessa dal professionista nei confronti del committente².

Si trattava di una disposizione che, derogando alla generale irrilevanza reddituale per il professionista delle spese “prepagate” dal committente, qualificava fiscalmente come compensi in natura, in via eccezionale, le sole spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente per conto del professionista.

Che le spese “prepagate” dal committente non potessero considerarsi, ordinariamente, compensi in natura per il professionista era desumibile dalla constatazione che se così fosse stato la previgente disposizione sarebbe stata *inutiliter data*, in quanto la rilevanza reddituale delle spese “prepagate” di vitto e alloggio poteva, a tal punto, ritenersi già derivata dalla norma “generale” di cui al primo comma dell'art. 54 del TUIR, secondo cui concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo tutti i “*compensi ... in natura percepiti nel periodo di imposta*”³.

Il contenuto precettivo della previgente disposizione non poteva ritenersi circoscritto neppure al riconoscimento dell'integrale deducibilità di dette spese, in deroga ai limiti stabiliti per le spese di vitto e alloggio dal primo periodo del medesimo comma 5 dell'art. 54.

Tale integrale deducibilità costituiva infatti la diretta e inevitabile conseguenza della speciale qualificazione di compenso in natura attribuita alle spese in oggetto.

La specialità della norma comportava quindi che il suo contenuto precettivo dovesse ritenersi circoscritto alle fattispecie in essa espressamente contemplate, per cui tra le spese “prepagate” dal

¹ Pubblicato in G.U. n.277 del 28 novembre 2014 ed entrato in vigore il 13 dicembre 2014.

² Tale norma è stata introdotta dall'art. 36, comma 29, lett. a), n. 2), D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

³ In tal senso, la nostra circolare n. 37/IR del 9 gennaio 2014 (par. 3).

committente potevano considerarsi assimilate ai compensi in natura le sole spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi (e non anche, ad esempio, le spese di viaggio e di trasporto) e soltanto quelle prepagate per conto di “professionisti” (e non anche di “artisti”)⁴.

In tal modo ricostruito il previgente quadro normativo, l’art. 10 del D.Lgs. n. 175/2014 sulle semplificazioni fiscali interviene sul punto, sostituendo il secondo periodo del comma 5 dell’art. 54 del TUIR con una disposizione di segno diametralmente opposto del seguente tenore: “*Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista*”.

Quanto alla decorrenza, il secondo periodo del predetto art. 10 stabilisce che la nuova disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015.

Stando alla sua chiara formulazione letterale, la norma “di semplificazione” ripristina in buona sostanza il trattamento fiscale precedente al D.L. n. 223/2006, espungendo dall’ordinamento quella disciplina che, con carattere di specialità e in modo asistemico, sanciva l’imponibilità, quale compenso in natura, delle spese di vitto e alloggio “prepagate” dal committente, nonché la loro integrale deducibilità.

Dal 2015, tali spese tornano ad essere, quindi, totalmente irrilevanti nella determinazione del reddito del professionista, eliminando, tutto di un colpo, le complicazioni amministrativo-contabili che contraddistinguevano il vecchio regime.

Ad avviso dell’Agenzia delle Entrate⁵, la norma previgente imponeva infatti di adottare la seguente procedura:

- il fornitore del servizio doveva emettere fattura intestata al committente, con indicazione degli estremi del professionista che aveva usufruito del servizio;
- il committente comunicava al professionista l’ammontare della spesa effettivamente sostenuta, inviandogli copia della relativa fattura⁶;
- il professionista, nell’emettere fattura nei confronti del committente, doveva includere tra i compensi, oltre all’onorario, anche le spese di vitto e alloggio “prepagate” dal committente;
- il committente avrebbe, a tal punto, potuto imputare a costo la prestazione, comprensiva delle spese sostenute per conto del professionista.

L’elencazione delle varie fasi lascia agevolmente comprendere l’eccessiva complessità e onerosità della procedura che, oltre a stravolgere la prassi operativa – da sempre – ordinariamente adottata

⁴ In termini, la nostra circolare n. 1/IR del 12 maggio 2008 (par. 8).

⁵ Cfr. circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (p. 38).

⁶ A tale stadio della procedura, secondo le Entrate, il costo non sarebbe stato, peraltro, ancora deducibile per il committente, ritenendosi di far dipendere detta deducibilità dalla previa fatturazione dello stesso da parte del professionista.

dagli operatori, risultava altresì del tutto sproporzionata sia rispetto ad eventuali (peraltro non dichiarati) intenti antielusivi della norma, che con riferimento alle esigenze di gettito dell'erario.

Per tali motivi, avevamo auspicato una rapida abrogazione della disposizione in esame, sin dalla sua introduzione⁷.

Con il richiamato art. 10 del D.Lgs n. 175/2014 tale auspicio ha finalmente trovato espressa codificazione normativa, realizzando quegli obiettivi di semplificazione posti dall'art. 7 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 di riforma del sistema fiscale.

A rendere nuovamente complesso il quadro, è intervenuta ora la circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 31/E del 30 dicembre 2014⁸, che, nell'esaminare le principali novità del decreto sulle semplificazioni, ha fornito istruzioni anche sulla disciplina in materia di spese prepagate dal committente.

Al riguardo, è stato infatti precisato che il nuovo regime non trova applicazione per le spese diverse da quelle di vitto e alloggio, quali ad esempio quelle di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente.

A distanza di nove anni dalla originaria introduzione della disciplina in materia, l' Agenzia, per la prima volta, sostiene dunque l'applicabilità della stessa non solo alle spese di vitto e alloggio ivi espressamente contemplate, ma anche a quelle diverse, tra cui le spese di trasporto.

Tale conclusione viene giustificata in base alla considerazione che il nuovo testo del secondo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, nello stabilire che le spese di vitto e alloggio acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista, *“introduce una deroga al principio generale secondo il quale costituisce compenso per il professionista ... il sostenimento delle spese direttamente da parte del committente”*.

Orbene, è evidente in tale affermazione il ribaltamento della prospettiva che un'interpretazione storico-sistematica della normativa impone di adottare.

Come precedentemente si è tentato di dimostrare, il principio generale è quello della totale irrilevanza reddituale delle spese “prepagate” dal committente (fatte salve espresse norme derogatorie, come quella ormai abrogata riferita alle spese di vitto e alloggio) e non, come affermato dall' Agenzia, quello della loro riconducibilità alla nozione di compenso in natura (che la ritenuta norma speciale di nuova introduzione confermerebbe).

⁷ V. la già citata nostra circolare n. 1/IR del 2008 (par. 8).

⁸ Cfr. par. 2.

A ben guardare, la disciplina in materia di imposte sui redditi non contempla una definizione di “compenso”. È tuttavia evidente che la formula legislativa intende riferirsi ai corrispettivi spettanti agli esercenti arti o professioni a titolo di remunerazione dell’attività svolta.

Per la delimitazione della fattispecie, il riferimento più immediato è rintracciabile nel codice civile che, nel disciplinare i criteri di determinazione del “corrispettivo” o del “compenso” della prestazione d’opera rispettivamente “materiale” o intellettuale (art. 2225 e 2233 c.c.), tiene ben distinti questi ultimi, aventi funzione remunerativa, dalle “*spese occorrenti al compimento dell’opera*” che, salva diversa pattuizione, devono essere anticipate dal cliente al lavoratore autonomo (art. 2234 c.c.) e devono essere a questi rimborsate in aggiunta al “*compenso per l’opera svolta*”, in caso di recesso del committente (art. 2237 c.c.)⁹.

Ritenere dunque che solo le spese di trasporto (e non anche le spese di vitto e alloggio) siano “compensi in natura” equivale a ritenere che solo le prime (e non anche le seconde) possano avere quella funzione remunerativa tipica del compenso, il che, se fosse corretta la ricostruzione dell’Agenzia, renderebbe la disciplina del tutto irrazionale e censurabile sotto il profilo costituzionale.

Irrazionalità che invece non si manifesta aderendo all’interpretazione, qui privilegiata, che ritiene del tutto irrilevanti le spese prepagate dal committente.

Ma vi è di più, l’interpretazione dell’Agenzia risulta altresì in palese contrasto con i principi che hanno ispirato il legislatore delegato nell’attuazione della delega sulle semplificazioni fiscali.

Ed infatti ritenere le spese prepagate dal committente diverse da quelle di vitto e alloggio sottoposte, ancora oggi, alla complessa procedura amministrativo-contabile sopra richiamata vanificherebbe gli obiettivi di semplificazione perseguiti dalla delega e farebbe “uscire dalla finestra” quello che l’art. 10 del D.Lgs. n. 175/2014, dopo anni di attesa, ha fatto finalmente “entrare dalla porta”.

15 Gennaio 2015

⁹ L’art. 2227 c.c., con riferimento al contratto d’opera, dispone che “*il committente può recedere dal contratto, ancorché sia iniziata l’esecuzione dell’opera, tenendo indenne il prestatore d’opera delle spese, del lavoro eseguito e del mancato guadagno*”.