



Cod. H24D/P2
Cod. FF/ne
Circ. n. 123

Protocollo Generale (Uscita)
cnappcrm – aoo_generale
Prot.: 0002099
Data: 03/10/2014

Ai Consigli degli Ordini degli Architetti,
Pianificatori, Paesaggisti e Conservatori
LORO SEDI

OGGETTO: Trattamento fiscale dei rimborsi spese.

Con riferimento a quesiti relativi al trattamento fiscale dei rimborsi spese da corrispondere a soggetti diversi, si ritiene utile portare a conoscenza di tutti gli Ordini il parere reso dal consulente in materia.

Preliminarmente, appare opportuno effettuare una triplice ripartizione:

- 1) rimborsi spese da corrispondere a professionisti;
- 2) rimborsi spese da corrispondere a lavoratori autonomi occasionali;
- 3) rimborsi spese da corrispondere ai membri del Consiglio che ricoprono particolari incarichi, quali il Tesoriere, il Presidente, il Segretario non esercenti in forma abituale attività libero-professionale e da considerare quindi a tutti gli effetti collaboratori coordinati e continuativi.

Relativamente al trattamento dei rimborsi spese dei professionisti, è necessario operare una preliminare distinzione tra spese inerenti all'esecuzione della prestazione e spese anticipate in nome e per conto altrui. Questa separazione è resa necessaria dal diverso trattamento della prima categorie di spese, che rientrano nella base imponibile IVA ai sensi dell'art. 13, comma 1, D.P.R. 633/72 rispetto ai rimborsi delle spese anticipate in nome e per conto della controparte che non concorrono a formare la base imponibile IVA ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3), del D.P.R. 633/72.

Le spese inerenti l'esecuzione della prestazione sono quelle sostenute dal professionista in quanto necessarie all'esecuzione dell'incarico affidatogli; in questo caso il professionista, all'atto della emissione della fattura per la propria prestazione, dovrà assoggettare ad IVA anche il riaddebito al proprio cliente della spesa rappresentata dall'eventuale compenso pagato a terzi.





Uno dei problemi relativi al riaddebito delle spese sostenute dal professionista per l'incarico ricevuto è quello relativo alla determinazione della "natura" della prestazione che può, infatti, avere carattere di prestazione di servizi generica ovvero conservare la stessa natura della prestazione ricevuta dal professionista.

La distinzione non è di poca importanza, tenuto conto che da essa dipende il regime applicabile al riaddebito (imponibilità, non imponibilità, esenzione, esclusione) e l'individuazione dell'aliquota IVA eventualmente applicabile. La natura della prestazione "ribaltata" influenza, oltre al trattamento impositivo, anche l'aliquota IVA applicabile. Se si propende infatti per la natura di prestazione di servizi generica, il riaddebito delle spese operato dal professionista sul cliente sconta l'aliquota IVA ordinaria del 21%. Se invece la prestazione relativa al riaddebito conserva la stessa natura di quella ricevuta dal professionista, l'aliquota IVA da applicare al riaddebito è indubbiamente quella della prestazione originariamente fornita al professionista.

Una risposta, sia pure indiretta, alla qualificazione della natura della prestazione che, mediante il riaddebito, viene "ribaltata" dal professionista sul cliente è stata fornita dal Ministero delle Finanze con la Risoluzione n. 6/E dell'11 febbraio 1998. Nel richiamare il principio contenuto nell'art. 6, quarto periodo, della direttiva n. 388/77/CEE, secondo cui "qualora un soggetto passivo che agisca a proprio nome, ma per conto di altri, partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio", il Ministero precisa che il principio è stato inteso dal legislatore nazionale nel senso della non eguaglianza, per natura, fra le prestazioni che un'impresa nazionale riceve in Italia e quelle da essa rese ad una società estera.

Nella risoluzione citata il Ministero delle Finanze (il caso specifico è quello dell'accordo intercorso tra due società che abbia le caratteristiche di un mandato senza rappresentanza rientrante tra le prestazioni di servizi espressamente indicate dall'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972), afferma il principio generale che la natura delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante coincide con quella delle prestazioni rese (o ricevute) dal mandatario per conto del mandante.

Ne deriva pertanto che al fine della individuazione del regime tributario e dell'aliquota IVA applicabile, si deve quindi fare sempre riferimento alla prestazione originaria resa al professionista.





Per quanto riguarda invece i rimborsi delle spese anticipate dal professionista in nome e per conto della controparte, e regolarmente documentate, gli stessi non concorrono a formare la base imponibile IVA ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3) del D.P.R. 633/72. In questi casi infatti il rapporto tra professionista e cliente e/o committente è inquadrabile nel mandato con rappresentanza (art. 1704 cod. civ.). Il mandatario agisce cioè in nome e per conto del mandante e gli effetti giuridici degli atti posti in essere dal primo si producono direttamente in capo al secondo (committente), al quale competono l'onere di provvedere alla registrazione del documento che certifica il costo sostenuto e, se si tratta di prestazione soggetta ad IVA, la detrazione del tributo (valga l'esempio dell'avvocato il cui mandato è la procura alle liti).

Giova tuttavia precisare che l'esclusione di queste spese dalla base imponibile presuppone una specifica documentazione intestata al cliente, ovvero integrata con il nome del cliente e del prestatore (*spese anticipate dal professionista in nome del cliente*), e che si tratti di spese che il professionista ha sostenuto per conto del cliente e non spese inerenti allo svolgimento della prestazione (*spese anticipate dal professionista per conto del cliente*). Ovviamente questi due requisiti devono sussistere contemporaneamente e finiscono per qualificare le spese anticipate dal professionista come semplici partite di giro che non hanno natura di corrispettivo. Il documento di spesa, in questo caso, dovrà quindi essere intestato al committente, e, nel momento in cui quest'ultimo provvede al rimborso delle anticipazioni, il professionista dovrà emettere un documento in cui evidenzierà tali anticipazioni.

Per quanto attiene invece il trattamento ai fini delle imposte dirette, per i rimborsi spese vige la regola generale dettata dall'art. 25 del D.P.R. 600/73, per cui i sostituti di imposta che corrispondono compensi per prestazioni di lavoro autonomo, a soggetti residenti nel territorio dello Stato, devono operare, all'atto del pagamento, una ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, se erogate a soggetti residenti, o del 30 per cento, a titolo di imposta, se erogate a soggetti non residenti; questa regola non è però di generale applicazione. Infatti analogamente alla linea di condotta adottata per l'IVA, anche ai fini delle imposte dirette bisogna distinguere il rimborso delle spese inerenti all'attività dalle spese anticipate in nome e per conto della controparte.

Nel primo caso infatti il riaddebito delle spese concorre a formare il reddito imponibile del professionista, e pertanto deve essere assoggettato a ritenuta; nel secondo caso, le spese, se analiticamente documentate, non rientrano





nell'ammontare imponibile da assoggettare a ritenuta (es. spese sostenute dal commercialista per la bollatura dei registri dei propri clienti).

Il professionista che percepisce il rimborso delle spese inerenti all'attività, assoggettato a ritenuta ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 600/73, in sede di determinazione del proprio reddito di lavoro autonomo, dovrà computare tale rimborso quale componente positivo di reddito e contemporaneamente dedurre dal proprio reddito le spese sostenute.

Il risultato finale dovrebbe porre il professionista in posizione fiscalmente neutra, anche se in alcuni casi questa viene meno; si pensi alle spese sostenute per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande, la cui deducibilità dal reddito di lavoro autonomo spetta nel limite previsto dall'art. 54, comma 5, del T.U.I.R. (2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta).

Un ulteriore approfondimento va svolto per le spese relative alle prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura. Come chiarito recentemente dalla Circolare n.28/E del 2006, ai sensi dell'articolo 36, comma 29, decreto legge n. 223/2006, con effetto dal 4 luglio 2006, tali spese sono integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo e non soggiacciono al limite del 2% di cui sopra. La deduzione integrale, però, è subordinata al rispetto di una serie di adempimenti tributari tassativi. In particolare, l'esercente il servizio alberghiero o di ristorazione dovrà consegnare al committente il documento fiscale a lui intestato, con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio. Il committente dovrà comunicare al professionista l'ammontare della spesa sostenuta, mediante l'invio della copia della documentazione fiscale ricevuta. Il professionista dovrà emettere la parcella, comprensiva dei compensi e delle spese pagate, al committente, e, qualora siano state rispettate tutte le condizioni, considererà il costo integralmente deducibile. Il committente, infine, solo dopo aver ricevuto la parcella dal professionista, potrà imputare a costo la prestazione, comprensiva dell'importo a titolo di rimborso spese.

Al contrario, le spese anticipate dal professionista in nome e per conto del cliente ed i relativi rimborsi danno luogo a semplici partite di giro, senza alcuna rilevanza a livello di costi e ricavi.

L'argomento trattato rileva anche sotto l'aspetto contributivo. Al riguardo la legge n. 335 dell'8 agosto 1995 stabilisce che i soggetti che esercitano per





professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R., ed i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 53, comma 2, devono essere iscritti ad una gestione separata istituita presso l'Inps.

Per i professionisti il regime contributivo di cui sopra trova applicazione solo quando il reddito non è assoggettato ad altra forma di previdenza obbligatoria e l'importo da assoggettare al contributo è pari al reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, comprensivo quindi anche dei rimborsi delle spese. Il contributo previdenziale è dovuto dal professionista, con diritto di rivalsa sul committente nel limite del 4% del compenso lordo; la rivalsa costituisce parte integrante del compenso ed è assoggettata ad IVA e a ritenuta d'acconto. Il contributo non è invece dovuto dai soggetti che svolgono le attività di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R., ossia esercizio di arti e professioni, iscritti in apposito albo e che assoggettano il loro compenso al contributo integrativo del 2% - 4%.

Per quanto concerne il secondo punto in ordine di trattazione, ovvero il trattamento da riservare ai rimborsi spese da corrispondere a lavoratori autonomi occasionali, si fa presente che l'articolo 71, comma 2 del D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.), nel prevedere che i redditi di lavoro autonomo non abituale di cui all'articolo 67, comma 1, lettera l) del D.P.R. 917 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione, riconduce sostanzialmente tra i proventi percepiti anche i rimborsi spesa inerenti alla produzione del reddito.

Da quanto sopra illustrato, consegue che le somme corrisposte a titolo di rimborso spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo anche occasionale devono considerarsi, in via generale, quali compensi "comunque denominati", e devono essere, quindi, assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 20% ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. 600/1973.

Già con la Risoluzione n.20 del 20 marzo 1998, in merito ai compensi soggetti al regime ordinario proprio dei compensi professionali, il Ministero delle Finanze aveva precisato che "deve essere applicata la ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del D.P.R. 600/1973 anche sulla parte rappresentata dai rimborsi delle spese di viaggio, vitto e alloggio, nonché dall'eventuale diaria".

Quanto sopra ha trovato recentemente conferma con la Risoluzione n.69/E del 21 marzo 2003, la quale ha per l'appunto ribadito che tale disposizione (art.25) si riferisce sia ai compensi per lavoro autonomo professionale sia ai compensi per





lavoro autonomo occasionale.

Logico corollario è che anche la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 30% deve essere applicata su tutte le somme corrisposte ai soggetti non residenti in relazione all'attività di lavoro autonomo occasionale svolto in Italia, ivi comprese quindi le somme corrisposte a titolo di rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute e documentate.

Per quanto concerne infine il terzo punto, ovvero il trattamento riguardante i rimborsi spese dei membri del Consiglio che ricoprono particolari incarichi (esempio il Tesoriere, il Presidente, il Segretario) e che non esercitano attività libero-professionale in forma abituale e quindi da considerare a tutti gli effetti collaboratori coordinati e continuativi, giova precisare che a partire dal 1° gennaio 2001 questi ultimi sono stati assimilati ai lavoratori dipendenti. Ciò ne comporta l'applicazione, in tema di rimborsi spese, delle medesime regole fiscali previste per i dipendenti.

A questo proposito si deve distinguere a seconda che le trasferte avvengano all'interno del territorio comunale o fuori di esso.

1) Rimborsi per le trasferte all'interno del comune.

Per espressa disposizione normativa, le indennità e i rimborsi effettuati nell'ambito del territorio comunale, sede di lavoro dell'azienda/ente, concorrono a formare il reddito del lavoratore dipendente o collaboratore. Naturalmente non rileva la circostanza della ripartizione del comune in frazioni, così come le trasferte in luoghi anche distanti (ad esempio più di 25 Km) situati nel medesimo comune, che, quindi, non godono di alcuna esenzione in tal senso. Tra l'altro, l'amministrazione finanziaria ha ricordato che i rimborsi delle indennità chilometriche riconosciuti ai dipendenti/collaboratori per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale concorrono a formare il reddito imponibile.

Unica eccezione (comma 5 del citato ex art. 48) è prevista per i rimborsi di spese di trasporto, all'interno del comune, giustificate da documenti provenienti dal vettore (ricevuta del taxi, biglietto dell'autobus o del treno).

2) Rimborsi per trasferte fuori dal comune.

Se le trasferte avvengono fuori del comune dove ha sede l'azienda datore di lavoro (sede di lavoro), la disciplina fiscale ammette, sostanzialmente, tre tipologie di rimborso che consentono l'esenzione da tassazione.





Al riguardo, è opportuno precisare che la scelta per uno dei sistemi va fatta con riferimento all'intera trasferta. Pertanto, non è possibile nell'ambito di una stessa trasferta adottare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente/collaboratore si trova al di fuori della sede di lavoro.

Va evidenziato che per le trasferte, ai fini fiscali, non è necessaria l'autorizzazione scritta del datore di lavoro.

Riguardo le spese anonime (scontrini, biglietti, ecc.) non ha importanza se non siano intestate al dipendente, purché risultino sostenute nei luoghi e nel periodo di effettuazione della trasferta (si vedano le Circolari ministeriali n. 326/E/1997 e n. 188/E/1998).

2a) Indennità forfetaria - rimborso forfetario per vitto e alloggio.

Per le trasferte fuori dal comune sede di lavoro aziendale, al dipendente/collaboratore possono essere rimborsate le relative spese, in esenzione da Irpef, senza bisogno di alcuna documentazione, fino all'importo di euro 46,48 per giorno intero (di euro 77,47 per le trasferte all'estero), a titolo di indennità forfetaria relativa alle spese di vitto e alloggio.

I rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono comunque a formare il reddito quando le spese stesse siano rimborsate sulla base di idonea documentazione, mentre sono soggetti a tassazione tutti i rimborsi di spesa, anche se analiticamente documentati, corrisposti in aggiunta all'indennità di trasferta (salvo per il caso del rimborso misto);

Comunque, l'indennità di trasferta cessa dopo 240 giorni di missione continuativa in una stessa località (Circolare ministeriale n.150/E del 10 agosto 1994)

2b) Trasferte – rimborso a piè di lista.

Con il rimborso analitico, cosiddetto a piè di lista, le somme rimborsabili (che, naturalmente, devono coincidere con il totale delle spese sostenute, idoneamente documentate) sono riassunte dal dipendente o al collaboratore nella nota spese, cui vanno allegare tutte la relativa documentazione (ricevute fiscali, scontrini, biglietti, ticket, ricevute di pedaggi stradali, ecc.).

I rimborsi analitici delle spese di vitto e alloggio, quelli delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto, non concorrono a formare il reddito. E', pure, escluso da imposizione il rimborso di altre spese (ulteriori rispetto a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio, ad esempio, la lavanderia, il telefono, il parcheggio, le mance, etc.), anche non documentabili, se





analiticamente attestate dal dipendente in trasferta, fino ad un importo di 15,49 euro al giorno, elevato a 25,82 euro per le trasferte all'estero.

La quota di indennità che non concorre a formare il reddito non subisce alcuna riduzione in relazione alla durata della trasferta; pertanto, anche nell'ipotesi di trasferta inferiore alle 24 ore o che comunque non comporti il pernottamento, la quota di franchigia esente non cambia.

2c) Trasferte - rimborso misto.

Il rimborso è detto misto quando le spese di sono rimborsate in parte sulla base dei documenti giustificativi presentati e in parte in modo forfetario.

Qualora sia corrisposta, con il rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio anche un'indennità di trasferta, le franchigie di 46,48 euro e 77,47 euro sono ridotte di 1/3 in caso di rimborso delle spese di alloggio o di vitto, nonché nei casi di alloggio o di vitto fornito gratuitamente e di 2/3 in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto o di vitto e alloggio forniti gratuitamente.

I rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono comunque a formare il reddito quando siano effettuati sulla base di idonea documentazione, mentre ogni altro eventuale rimborso di spese (ulteriori rispetto a vitto, alloggio, viaggio e trasporto) è assoggettato interamente a tassazione.

Con i migliori saluti.

Il Consigliere Segretario

(Arch. Franco Erison)

Il Presidente

(Arch. Leopoldo Freyrie)

