

La lente sul fisco

L'Aggiornamento Professionale on-line



Sede Legale - Via San Pio V n. 27 - 10125 Torino (TO)
Reg. Imprese di Torino n. REA 1144054
Sede operativa - Via Bergamo n. 25 - 24035 Cumo (BG)

P.IVA e C.F. 10565750014

Uffici - Tel. 035.4376262 - Fax 035.62.22.226

E-mail: info@alservizi.it

www.lalentesulfisco.it

N. 282

del 11.10.2012



Le Daily News

A cura di Lara Salmistraro

Riaddebito dei costi comuni tra professionisti

Con il presente intervento si intende analizzare **il trattamento fiscale da applicare al rimborso delle spese sostenute dal titolare dello studio professionale e poi riversate nei confronti degli altri liberi professionisti presenti in tale studio**, ciascuno di essi con un proprio numero di partita Iva (quindi, senza essere in presenza di uno studio associato). L'Amministrazione finanziaria ha più volte ribadito che nel momento in cui il titolare dello studio professionale mette a disposizione degli altri professionisti non soltanto la stanza (o alcune stanze) dell'immobile ma anche altri servizi in comune, come ad esempio quello della segreteria, non si è in presenza di un semplice **riaddebito di spese** di locazione e quanto altro collegato poiché in tale fattispecie si viene **a configurare la sussistenza di una prestazione di servizi che deve essere assoggettata ad Iva**. Precisamente: (i) le **somme incassate** dal professionista intestatario dei contratti delle utenze e della locazione dello studio a titolo di riaddebito delle spese comuni ad un altro professionista **concorrono a ridurre le spese** sostenute dallo stesso; (ii) per **l'addebito delle spese** il professionista deve emettere **fattura con IVA e senza applicazione della ritenuta d'acconto**. Le somme così addebitate sono dedotte dall'altro professionista nell'anno in cui provvede al pagamento. Si precisa che per tali spese sono previste specifiche modalità di esposizione nel modello studi di settore.

**Rimborso
spese comuni
—
professionisti
non associati**

In questi ultimi periodi, in cui si è accentuata la crisi economica nel nostro Paese, i liberi professionisti esercitano la propria attività, mantenendo la propria autonomia, ma ricorrendo alla **suddivisione tra più professionisti delle spese comuni dei locali professionali**.

Quando due o più professionisti, senza vincoli associativi e con autonoma partita IVA, utilizzano lo stesso studio **usufruendo in comune di beni e servizi**, come:

- il contratto di locazione dell'immobile;
- le utenze (acqua, elettricità, telefono, ecc.);
- i servizi vari (segreteria, pulizie, ecc.);

di regola, questi **sono intestati ad un solo professionista che provvede successivamente al riaddebito periodico delle stesse all'altro professionista.**

**Quadro
normativo
generale**

Il **rimborso delle spese comuni tra professionisti non associati**, ai fini civilistici, è inquadrabile nel **contratto di mandato senza rappresentanza** (art. 1705 c.c.) tra il professionista intestatario delle utenze (mandatario) e gli altri professionisti (mandanti). In tale fattispecie, il citato mandatario sostiene le spese con il proprio nome anche per conto dei mandanti (altri professionisti) che, a loro volta, si impegnano a rimborsare il costo sostenuto per la prestazione.

Ai fini dell'Iva, è riconducibile nella sfera applicativa di cui all'art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972 quale **prestazione di servizi** soggetta ad Iva.

La materia è stata oggetto di **chiarimenti di prassi**, precisamente:

R.M. n.6/1998	si è occupata del riaddebito dei costi delle spese sostenute di diversa natura in maniera indistinta. In tale ipotesi è stato chiarito che va applicata l'aliquota Iva ordinaria sull'intero importo addebitato;
C.M. n.58/E/2001	ha precisato che il riaddebito delle spese comuni dello studio si realizza solo con l'emissione di fattura soggetta ad Iva;
R.M. n.10/E/2005	ha chiarito che in caso di riaddebito di spese distinte si applica lo stesso regime Iva applicato dal fornitore;
C.M. n. 38/E/2010	ha evidenziato che, ai fini reddituali, le somme incassate per il riaddebito dei costi ad altri professionisti per l'uso comune degli uffici <u>non costituisce reddito di lavoro autonomo</u> , bensì le somme rimborsate dagli altri utilizzatori comportano <u>una riclassificazione in diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza.</u>

Analizziamo di seguito il corretto **trattamento fiscale** applicabile al **riaddebito delle spese comuni**.

Ai sensi **dell'art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972** sono prestazioni rilevanti ai fini Iva **le prestazioni a pagamento effettuate sulla base di contratti di mandato. Sono, quindi, considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante ed il mandatario.**

Premesso ciò, nel richiedere il rimborso delle spese comuni pagate, **il professionista intestatario del bene immobile e delle varie utenze**, quale mandatario senza rappresentanza, **deve necessariamente applicare l'Iva**, anche su quelle relative ad eventuali servizi di segreteria per la quota parte da addebitare agli altri professionisti (mandanti).

Per quanto concerne **l'aliquota Iva da applicare**, nell'ipotesi di rimborso spese dettagliato per singola voce di addebito, si deve utilizzare quella prevista dalla normativa caso per caso.

Se, invece, il professionista mandatario emette la fattura di rimborso spese indicando importi a forfait, deve applicare l'aliquota ordinaria prevista nella misura del **21%**.

Esempio

Il professionista emette la fattura per richiedere il rimborso di spese telefoniche, di spese per metano e condominio. Sulle spese telefoniche deve applicare l'aliquota del 21%, su quelle per metano l'aliquota del 10%, mentre per le spese condominiali deve evidenziare che sono fuori campo Iva.

I metodi di ripartizione delle spese devono osservare dei criteri di massima trasparenza; in particolare i conteggi devono rispettare dei criteri di "obiettività" individuati, secondo la dottrina, nelle superfici occupate per i servizi. **La ripartizione può avvenire prendendo a riferimento i metri quadrati occupati dal singolo professionista proporzionati alla superficie totale dell'immobile.**

Secondo l'Amministrazione finanziaria (**C.M. 58/E/2001**) "*il riaddebito, da parte di un professionista, delle spese comuni dello studio utilizzato da più professionisti non costituiti in associazione professionale, da lui sostenute, deve essere realizzato attraverso l'emissione di fattura assoggettata ad Iva. Ai fini reddituali, le somme rimborsate dagli altri utilizzatori comportano una riclassificazione in diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza*".

L'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 12/E/2007**, ha poi precisato che **non si può applicare la normativa sulle locazioni per i contratti che prevedono a carico del prestatore anche l'obbligo di rendere ulteriori servizi non accessori alla locazione** (quali quelli dei servizi di segreteria, ecc.).

ESEMPIO di FATTURA per RIMBORSO SPESE a FORFAIT	
Avv. Salomone Mario Via Pio 1 Pisa Partita Iva 000000000000	Ing. Verdi Via Pio 1 Pisa Partita Iva 111111111111
Fattura n. 99 del 7 Luglio 2012	
Per rimborso delle spese in comune (luce, gas, telefono, condominio) del I° semestre del 2012 relative all'immobile adibito a studio professionale di via Pio 1, Pisa:	
Imponibile	Euro 1.000
IVA 21%	<u>Euro 210</u>
Totale fattura	Euro 1.210

**Rimborso
spese comuni:
trattamento ai
fini del reddito**

Ai fini dell'imposizione sul reddito, l'Agenzia delle Entrate con **la C.M. 38/E/2010**, in relazione ai rimborsi delle spese comuni riaddebitate agli altri professionisti, ha chiarito che si tratta di **proventi che non costituiscono, per il professionista che li percepisce (mandatario), componenti positivi di reddito poiché vanno considerati solo come dei minori costi di gestione.** Ciò comporta che **tali somme incassate a titolo di rimborso non rilevano ai fini degli studi di settore.**

Ai fini della deduzione delle spese, il professionista che eroga tali somme (mandante) deve osservare le comuni regole di deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

**PRINCIPIO DI
CASSA**

In base al principio generale per la determinazione del **reddito di lavoro autonomo** contenuto nell'art. 54, comma 1, 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. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde".*

Segue che il reddito di lavoro autonomo è dato dalla differenza tra i **compensi percepiti nel periodo d'imposta**, al netto dei contributi previdenziali, **e le spese sostenute** del medesimo periodo d'imposta per lo svolgimento dell'attività.

Di conseguenza, salvo specifiche deroghe, il reddito va determinato con il criterio di cassa e rilevano:

- **i compensi** percepiti in denaro o in natura, anche sotto forma di partecipazione agli utili.
 - ✎ Ogni altra entrata, **non originata dall'attività svolta tipicamente dal professionista**, non può essere considerata "compenso" e pertanto determina un **incasso avente diversa natura**.
 - ✎ I **contributi** previdenziali e assistenziali **integrativi** addebitati in fattura dal professionista, non concorrono alla formazione del reddito qualora il soggetto risulti iscritto ad una autonoma Cassa di previdenza. Diversamente in caso di iscrizione alla Gestione separata INPS la rivalsa del contributo previdenziale costituisce "compenso";

- **le spese e gli oneri inerenti** alla produzione del reddito sostenuti nel periodo d'imposta.

Sempre nella **C.M. 38/E/2010**, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che **il professionista** (mandante) **che paga la quota parte della spesa comune deve dedurla nel periodo d'imposta in cui avviene tale pagamento** (principio di cassa), mentre **il professionista** (mandatario) **che riceve tale somma**, quale rimborso delle spese comuni, **non deve dichiararla tra i compensi** e di conseguenza, deve ridurre i costi (complessivi delle fatture o documenti ricevuti, in qualità di intestatario delle varie utenze) da indicare nel rigo del mod. Unico.

Esempio

Se il professionista intestatario delle utenze di studio (mandatario) riceve una bolletta di luce di euro 600,00 (imponibile) ma poi incassa un rimborso spese di euro 150,00 (imponibile), deve indicare quale costo di energia elettrica nel Modello Unico soltanto la somma di euro 450,00.

Il **professionista intestatario dei contratti e delle utenze riceve e annota le fatture relative alle spese comuni** che saranno successivamente riaddebitate, per la quota di competenza, all'altro professionista che utilizza lo studio.

In merito al **trattamento fiscale del riaddebito**, l'Agenzia delle Entrate nella **Circolare 18.6.2001, n. 58/E** ha precisato che:

→ *"Il riaddebito, da parte di un professionista, delle **spese comuni** dello studio utilizzato da più professionisti non costituiti in associazione professionale, da lui sostenute, deve essere realizzato attraverso l'emissione di fattura assoggettata ad IVA. Ai fini reddituali, le somme rimborsate dagli altri utilizzatori comportano una **riclassificazione in diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza**".*

- **Emissione fattura con IVA** Conseguentemente, il professionista intestatario dei contratti e utenze, per ripartire le spese comuni deve **emettere fattura con applicazione dell'IVA**, per la quota di spese **non di propria competenza**.

- **Senza ritenuta** Tale somma **non va assoggettata a ritenuta** alla fonte in quanto il riaddebito dei costi non costituisce compenso professionale. Pertanto, al momento del pagamento, l'altro professionista non deve operare la ritenuta a titolo d'acconto.

- **Contributo integrativo** In merito al **trattamento applicabile al contributo integrativo** vige un sistema applicativo della regolamentazione non omogeneo tra le varie Casse di previdenza dei professionisti. Ad esempio:
 - la **Cassa nazionale dei Dottori commercialisti ed esperti contabili** precisa che il contributo integrativo **va applicato** anche alle parcelle emesse a titolo di addebito spese;
 - la **Cassa previdenza ingegneri e architetti** precisa che il contributo in esame **non va applicato** *"nei rapporti di collaborazione tra ingegneri e architetti"*, ancorché partecipanti ad associazioni o società tra professionisti, nonché, alle prestazioni effettuate fra società di ingegneria e i predetti soggetti;
 - la **Cassa previdenziale dei Consulenti del lavoro**, "per prassi consolidata", **non prevede l'applicazione del contributo integrativo** (Parere Fondazione Studi Consulenti del lavoro 14.9.2010, n. 23);
 - **l'Inarcassa, il contributo integrativo non è dovuto** per il riaddebito di **spese** tra ingegneri e architetti.

Ai **fini reddituali**, come già ampiamente detto, il professionista che sostiene direttamente le spese, in quanto titolare del contratto di locazione e intestatario delle utenze, deve **rettificare in diminuzione le spese sostenute per la quota riaddebitata**. L'Agenzia delle Entrate nella Circolare 23.6.2010, n. 38/E precisa che le

somme rimborsate al professionista non costituiscono reddito di lavoro autonomo e pertanto **non rilevano** "quale componente positivo di reddito". Infatti, la parte di costo riaddebitata (o da riaddebitare) **non è inerente l'attività esercitata**.

Esempio

Esempio

L'arch. Verdi esercita la propria attività professionale nello studio dell'ing. Rossi, al quale provvede a rimborsare ogni trimestre le relative spese. I professionisti hanno concordato un unico importo forfetario mensile (€ 1.200).

Arch. Mario Verdi
Via Pio, 64
37100 - Verona
C.F.
P.IVA.

Comm Gianni Verdi
Via Pio, 64
37100 - Verona
C.F.
P.IVA.

Fattura n. 20 del 12.4.2012

Rimborso spese utilizzo studio, periodo gennaio – marzo 2012, comprese le utenze

Imponibile	€ 1.200,00
IVA 21%	€ 252,00
TOTALE FATTURA	€ 1.452,00

Scheda di sintesi

PROFESSIONISTI NON ASSOCIATI – RIADDEBITO DEI COSTI COMUNI

	PROFESSIONISTA MANDATARIO (intestatario delle utenze)	PROFESSIONISTA MANDANTE (NON intestatario delle utenze)
Ai fini Iva:	- richiesta di rimborso delle spese comuni, relative all'immobile utilizzato da più professionisti, con emissione di fattura contenente dati ed importi dettagliati. La fattura	Il professionista mandante (ovvero i professionisti mandanti) ha il diritto di detrarre l'Iva esposta sulla fattura emessa dal professionista mandatario, con

	<p>emessa dal professionista mandatario deve indicare l'aliquota specifica da applicare alla singola tipologia di spesa da chiedere a rimborso per la quota parte utilizzata dal professionista mandante (in particolare, per la sola superficie utilizzata, calcolata in mq).</p> <p>- richiesta di rimborso delle spese comuni, relative all'immobile utilizzato da più professionisti, con emissione di fattura contenente importi a forfait. La fattura emessa dal professionista mandatario deve indicare l'aliquota ordinaria del 21%.</p> <p>Ovviamente l'Iva a debito verrà poi versata dal mandatario (al netto di quella a credito).</p>	<p>il rispetto delle regole previste dal D.P.R. 633/1972.</p>
<p>Ai fini del reddito:</p>	<p>Vale il principio di cassa. Non deve dichiarare tra i compensi l'importo avuto rimborsato. Infatti, il professionista mandatario deve indicare nel rigo del mod. unico, tra i costi, le spese subite al netto dell'importo avuto rimborsato dai colleghi di studio (professionisti mandanti).</p>	<p>In base al principio di cassa, il professionista mandante deduce l'importo pagato a titolo di rimborso delle spese comuni del locale evidenziato nella fattura emessagli dal professionista mandatario. Tale spesa, ovviamente, poi confluisce nel mod. Unico, nei vari rigi delle spese subite nel periodo d'imposta.</p>

**Rimborso
spese comuni:
aspetti
dichiarativi in
Unico PF**

Poichè le somme per le spese comuni riaddebitate all'altro professionista non sono qualificate "*compensi professionali*", le stesse per il **professionista titolare dei contratti non possono essere riportate né a rigo RE2, né a rigo RE3 del modello UNICO** (si effettua il riferimento al Modello Unico 2012). Precisamente:

**Professionista
titolare dei
contratti**

→ **rigo RE2** "*Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica*" → si riportano i compensi lordi, in denaro e in natura o sotto forma di partecipazione agli utili, che **derivano dall'attività professionale;**

→ a **rigo RE3** "*Altri proventi lordi*" → si riportano i proventi che derivano da situazioni "particolari", come:

- proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni;
- indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento danni, consistenti nella perdita di tali redditi, con esclusione delle indennità dipendenti da morte o invalidità permanente (salvo che si tratti di indennità relative ai redditi prodotti in più anni per le quali è prevista la tassazione separata);
- interessi moratori e per dilazione di pagamento percepiti nell'anno relativi a crediti per prestazioni rese nell'esercizio di arti e professioni;
- corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività professionale.

Non potendo indicare tra i compensi professionali i proventi conseguiti dal riaddebito delle spese all'altro professionista, **gli stessi vanno portati in diminuzione delle relative spese per utenza e delle altre spese indicate nella dichiarazione dei redditi.**

**Professionista
non titolare dei
contratti**

Il **professionista non titolare dei contratti** registra le fatture di riaddebito delle spese comuni con le consuete modalità e deduce le stesse **al momento del pagamento** secondo il principio di cassa.

In merito alla compilazione della dichiarazione dei redditi, si ritiene di poter riportare tali spese a **rigo RE12** "*Compensi corrisposti a terzi per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti l'attività artistica o professionale del contribuente*".

Qualora nelle fatture emesse dall'altro professionista **siano indicate separatamente le varie voci di spesa**, si ritiene possibile indicarle nel quadro RE in corrispondenza degli specifici righe.

**Rimborso
spese comuni:
studi di
settore**

Per quanto riguarda la **compilazione degli studi di settore**, poiché le spese riaddebitate dal **professionista che sostiene direttamente i costi e le spese** non sono compensi professionali, le stesse non vanno indicate né a rigo G01 "*Compensi dichiarati*", né a rigo G03 "*Altri proventi lordi*".

**Professionisti
titolare dei
contratti**

Tali spese vanno, infatti, **portate in diminuzione delle relative spese per utenze e delle altre spese comuni riaddebitate.**

In particolare, i righi interessati sono i seguenti:

- **rigo G05** "Spese per prestazioni di lavoro dipendente";
- **rigo G08** "Consumi" → si indica le spese (deducibili) relative ai servizi telefonici e accessori (ad esempio, uso fax), ai consumi di energia elettrica;
- **rigo G09** "Altre spese" → si indica le spese inerenti l'attività professionale sostenute e documentate (spese di cancelleria, di riscaldamento, pulizia, postali, acqua, abbonamenti a riviste e banche dati, tassa sui rifiuti etc.);
- **rigo G12** "Altre componenti negative" → si indicano le spese (deducibili) non incluse nei precedenti righi. Pertanto vanno indicate le spese relative agli immobili, fatta esclusione delle quote di ammortamento (canoni locazione immobiliare, spese condominiali, di manutenzione dell'immobile etc.).

**Professionisti
non titolari dei
contratti**

Nella compilazione del modello studi di settore **il professionista non titolare di contratti** deve includere l'ammontare delle spese sostenute relativamente alle **strutture polifunzionali nel rigo B04**.

OSSERVA

Con la Circolare 13.6.2001, n. 54/E l'Agenzia delle Entrate ha definito **strutture polifunzionali**: "quelle (diverse dagli studi associati) in cui operano più esercenti arti e professioni che svolgono una medesima o una diversa attività professionale e ripartiscono tra loro una parte o la totalità delle spese sostenute per l'espletamento dell'attività (ad esempio, le spese per l'utilizzo delle unità immobiliari, per i servizi di segreteria, ecc ...)".

Per quanto riguarda la compilazione del **quadro G** relativo ai dati contabili, le istruzioni precisano che a **rigo G07** "Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale" devono essere indicate, anche, le spese sostenute per le strutture polifunzionali in cui operano più professionisti e ripartiscono tra loro le spese.

Con riferimento alle **spese sostenute per la locazione nonché alle spese condominiali**, qualora:

- siano evidenziate in fattura **unitariamente agli altri servizi** → le stesse vanno incluse a **rigo G07**;
- siano evidenziate in fattura **distintamente** → le stesse non vanno incluse né a rigo B04, né a rigo G07, bensì a rigo G12.