

CONTABILITÀ

Il corretto trattamento fiscale del riaddebito spese

di **Viviana Grippo**

Può accadere che le imprese e i professionisti **sostengano in nome proprio spese imputabili in quota ad altri** soggetti e quindi procedano al riaddebito delle stesse: è il caso delle società che appartengono allo stesso gruppo, ma, ancora più frequentemente, è il caso dei professionisti che occupano i medesimi spazi e che decidono di ripartirsi le spese comuni o, ancora dei professionisti nei rapporti con i propri clienti.

Ci siamo occupati nei mesi scorsi di individuare le corrette rilevazioni contabili in caso di spesa anticipata per altri, riteniamo opportuno tuttavia approfondire l'argomento, partendo dall'aspetto civilistico della operazione, esaminandone gli aspetti fiscali e soffermandoci poi su alcune casistiche quali:

- **Il riaddebito delle spese infragruppo;**
- **Il riaddebito spese tra professionisti.**

Civilisticamente, il rapporto intercorrente tra il soggetto attivo e quello passivo del riaddebito deve qualificarsi come mandato senza rappresentanza.

L'art. 1703 Cod. Civ. definisce il mandato come “*il contratto con il quale una parte (il mandatario) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra (il mandante)*”, e prevede due figure tipiche:

- il mandato con rappresentanza (art. 1704 Cod. Civ.), in forza del quale il mandatario agisce in nome e per conto del mandante;
- il mandato senza rappresentanza (art. 1705 Cod. Civ.), con cui il mandatario agisce in nome proprio e per conto del mandante.

L'Amministrazione finanziaria, intervenendo sull'argomento con la risoluzione n.6/E del 1998, ha chiarito che, da un punto di vista civilistico, il rapporto intercorrente tra il soggetto attivo e quello passivo del riaddebito deve qualificarsi come mandato senza rappresentanza.

Ne è derivato che, ai fini **iva**, l'operazione viene inquadrata nella fattispecie prevista all'art. 3, comma 3, del D.P.R. 633/1972, secondo cui le prestazioni rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

Successivamente l'Amministrazione ha avuto modo di specificare che il riaddebito costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi e ha altresì chiarito che mantiene la stessa natura intrinseca dell'operazione ricevuta dal mandatario e successivamente ribaltata al mandante.

La natura dell'operazione di riaddebito, infatti, può definirsi:

- corrispettivo di un'obbligazione di fare e prestazione di servizi generica, soggetta autonomamente a Iva e svincolata dalla natura della prestazione ricevuta dal mandatario;
- servizio del mandatario reso senza rappresentanza al proprio mandante ed avente medesima tipologia di quello ricevuto.

Secondo l'Amministrazione questa ultima interpretazione è preferibile. Ciò comporta che il riaddebito avrà le medesime caratteristiche oggettive dell'operazione principale e, quindi, il medesimo regime di tassazione, con l'applicazione della stessa aliquota, fin anche quello di esenzione.

Veniamo ad esaminare i casi di interesse prima individuati.

Il riaddebito spese infragruppo

Si consideri il caso di una società che fa parte di un gruppo e che sostiene costi in parte nel proprio interesse, in parte nell'interesse di una delle società collegate. Tale società, successivamente, procede al riaddebito delle spese nei confronti di quella che ha usufruito del servizio prestato.

Si tratta di una casistica di interesse soprattutto laddove il riaddebito venga effettuato tra società che non recuperano l'Iva sugli acquisti per effetto dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972 con conseguente lievitazione del costo del servizio fruito dal soggetto che riceve il riaddebito.

La questione va affrontata considerando due aspetti.

Occorre innanzi tutto chiedersi se il riaddebito dei costi configuri il corrispettivo di una prestazione di servizi ai fini dell'iva e poi, in caso di risposta affermativa, quale sia il regime iva applicabile.

Di certo non si potrà invocare il regime di esclusione di cui al **comma 3 dell'art.15 del D.P.R. 633/1972**, giacché tale previsione riguarda unicamente i riaddebiti di spese sostenute in nome e per conto di altri e non anche quelle effettuate solo "per conto" di altri soggetti.

Le condizioni richieste ai fini dell'applicazione dell'art. 15 del D.P.R. 633/1972 sono difatti:

- che le anticipazioni di cui si chiede il rimborso siano state fatte in nome e per conto del cedente o del committente;
- che le dette anticipazioni risultino regolarmente documentate.

Al contrario, occorrerà fare riferimento al già citato **comma 3 dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972**, che stabilisce che le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

Il caso delle operazioni infragruppo appare qui propriamente rappresentato, dato che deve ritenersi che i destinatari dei servizi avrebbero conferito mandato senza rappresentanza per l'acquisizione del servizio alla altra impresa del gruppo.

Per quanto riguarda poi la seconda questione e cioè, il regime iva applicabile, è il caso di segnalare che l'Amministrazione Finanziaria, con la circolare n. 26/E del 1990, ha ritenuto che le prestazioni di servizi connesse con l'uso dell'immobile (gas, acqua, energia elettrica, ecc.) sono da assoggettare ad iva in base all'aliquota propria dei singoli servizi.

Ne consegue che:

- i riaddebiti di spese sostenute "per conto" di altri soggetti rientrano nell'ambito di applicazione iva;
- il servizio a fronte del quale si procede al riaddebito è dello stesso tipo di quello ricevuto dal mandatario.

Il riaddebito spese tra professionisti

Il riaddebito è molto frequente anche tra i professionisti, tra i quali possono verificarsi i seguenti casi:

1. il professionista proprietario o locatario dell'immobile in cui opera consente ad altri soggetti, in base ad un contratto di comodato, locazione o sublocazione, di utilizzare parte dell'immobile medesimo per lo svolgimento di attività imprenditoriali o di lavoro autonomo;
2. più lavoratori autonomi di comune accordo occupano un unico immobile, ripartendo le spese comuni.

Nel primo caso, con molte probabilità le fatture per l'acquisto di beni e servizi comuni verranno emesse nei confronti del soggetto titolare o locatario dell'immobile, il quale dovrà quindi provvedere alla ripartizione dei costi medesimi.

Nel secondo caso vi sarà un soggetto che assume l'onere dell'"intestazione" dei relativi contratti e rapporti giuridici, procedendo alla successiva ripartizione dei costi.

In entrambe le ipotesi il soggetto che riceve la fattura emessa nei propri confronti dal fornitore del servizio deve provvedere alla sua annotazione nelle scritture contabili previste ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi. Il costo e l'Iva afferente, pertanto, parteciperanno rispettivamente alla determinazione del reddito imponibile e dell'Iva dovuta, salvi i casi di indetraibilità. Successivamente,

il contribuente riaddebiterà la quota parte del costo agli altri soggetti mediante il rilascio di fattura ovvero, nel caso in cui si tratti di operazione fuori campo Iva, di altro documento o ricevuta.

Accade anche spesso che i professionisti **condividano l'uso della segreteria.**

In generale sono irrilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo; è necessario, tuttavia, che il prestito o il distacco sia quantitativamente valutabile, nel senso che deve essere possibile determinare quanto tempo il dipendente sia prestato o distaccato presso un soggetto diverso dal datore di lavoro. Infatti, la non applicazione dell'imposta è condizionata al fatto che il rimborso sia esattamente pari al costo sostenuto dal datore di lavoro, comprensivo dello stipendio ed emolumenti accessori e dei contributi previdenziali ed assistenziali.

Secondo il disposto della risoluzione n. 411847 del 20/03/1981, “

se il compenso per il prestito di personale è superiore all' importo del costo sostenuto dal datore di lavoro, l'operazione è interamente soggetta a tributo

.

Nel caso di impossibilità di determinazione del costo di pertinenza di ciascuno dei professionisti, l'operazione è soggetta, per l'intero, all'Iva.

È anche vero che in generale l'uso comune della segreteria difficilmente può essere ricondotto ad un prestito o distacco del personale, potendosi più correttamente ritenersi prestazione generica avente quale oggetto quello di mettere a disposizione una minima organizzazione di mezzi e persone, a fronte di un corrispettivo forfetariamente determinato. Si ritiene, dunque, che il corrispettivo concernente l'utilizzo del telefono e dell'impiegata centralinista debba essere addebitato con applicazione di Iva ordinaria.