

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 865 bis

Gaetano Petrelli

RIMBORSI SPESE E COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE: IMPOSTE DIRETTE ED IVA

Approvato dalla Commissione Studi tributari il 21 maggio 1999

Approvato dal Consiglio Nazionale il 3 giugno 1999

Si pone il problema di verificare quale sia il regime fiscale dei rimborsi delle spese (in particolare, spese di viaggio, locomozione, alloggio, vitto), sostenute dal notaio che partecipi, in veste di collaboratore, ad organismi istituzionali, commissioni studi, scuole di notariato e simili.

Nulla quaestio per ciò che concerne le imposte sui redditi: le somme corrisposte a titolo di rimborso spese non concorrono alla formazione del reddito e non devono, quindi, essere assoggettate a ritenuta d'acconto (ai sensi dell'articolo 25 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600): a norma dell'art. 50, comma 8, del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), non concorrono a formare il reddito da collaborazione coordinata e continuativa le “*somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori del territorio comunale*”¹.

* Pubblicato in *CNN Strumenti*, voce 1250.

¹ Secondo la Circ. Min. Fin. - Direzione Generale Imposte Dirette - 30 gennaio 1982 n. 8/8/100, la suddetta disposizione, introdotta per la prima volta con il D.P.R. 22 dicembre 1981 n. 856, richiede l'analitica documentazione delle spese sostenute per viaggio, vitto, alloggio. Si precisa altresì che “ai fini dell'imposizione diretta è sufficiente che il documento (ricevuta fiscale, fattura) provenga dal percettore delle somme (ristorante, albergo, ferrovie, ecc.) e sia intestato al collaboratore coordinato e continuativo, con l'indicazione del relativo codice fiscale. Nell'ipotesi di utilizzazione della ricevuta fiscale è necessario che la stessa sia integrata, a cura dell'emittente, con il nominativo e codice fiscale del collaboratore che ha sostenuto la spesa. Il requisito dell'intestazione non necessita per taluni documenti di viaggio (per esempio, biglietti ferroviari), come pure per i prospetti di liquidazione delle indennità chilometriche, i quali documenti possono ritenersi idonei ai fini di che trattasi anche in difetto del predetto requisito, in quanto in modo manifesto correlati, rispettivamente, all'incarico conferito al collaboratore e alla specifica autorizzazione per l'uso di mezzi propri”.

Sul punto, v. anche C.N.N. (estensore Puri), *Regime fiscale dei compensi ai notai che svolgono attività nell'ambito del C.N.N. e della Cassa di Previdenza*, in *CNN Strumenti*, voce 1250, p. 66.1.

Più complessa la questione per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto. L'art. 13, primo comma, del d.p.r. n. 633/1972 stabilisce che la base imponibile per le prestazioni di servizi è costituita “*dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente*”. La norma sembra quindi, genericamente, ricomprendere nella nozione di *corrispettivo* anche gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione.

Vi è, peraltro, da considerare che, nell'ipotesi in cui il collaboratore esegua la propria prestazione gratuitamente, ricevendo un mero rimborso spese per la prestazione dallo stesso effettuata, non può individuarsi, a rigore, alcun *corrispettivo*, per gli effetti di cui al menzionato articolo 13. La questione, quindi, concerne solo le prestazioni non gratuite, per le quali venga corrisposto, unitamente al rimborso delle spese, un compenso, sotto forma di gettone di presenza o simile.

Il Ministero delle Finanze è recentemente intervenuto sul punto: nella risoluzione n. 20/E in data 20 marzo 1998 del Dipartimento delle Entrate, è stato in particolare affrontato il problema dell'assoggettamento ad IVA dei rimborsi spese corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi in relazione alle prestazioni da essi effettuate (spese di viaggio in particolare, ma anche, ovviamente, spese di vitto, alloggio e simili): il Ministero fa leva sulla lettera dell'art. 5, secondo comma, del d.p.r. n. 633/1972², ritenendo che, anche quando le prestazioni di collaborazione non siano rese nell'ambito della propria attività professionale od a questa connesse, rientrino nel campo di applicazione dell'IVA nell'ipotesi in cui il collaboratore eserciti per professione abituale altre attività di

² Ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, non si considerano - ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917), *rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo*. Quindi, *a contrario*, se rese da soggetti che esercitano professionalmente e abitualmente attività di lavoro autonomo, le suindicate prestazioni dei collaboratori sono soggette ad IVA.

lavoro autonomo. Questo è, in particolare, il caso del *notaio* che partecipi, in veste di collaboratore, a commissioni studi, scuole di notariato e simili.

Nella risoluzione si fa riferimento, quindi, all'art. 13, primo comma, del d.p.r. n. 633/1972, che - come sopra evidenziato - ricomprende nella base imponibile anche gli oneri e spese inerenti all'esecuzione della prestazione. Applicando tale regola alla fattispecie di cui all'art. 5, comma 2, nella indicata risoluzione si sostiene la ricomprensione nella base imponibile IVA delle somme corrisposte ai collaboratori a titolo di rimborso spese.

Nella suddetta risoluzione, tuttavia, si trascura di evidenziare un profilo di particolare importanza: allorché le spese vengano rimborsate non forfettariamente³, ma analiticamente, in base a regolare documentazione consegnata in originale⁴ al cessionario od al committente, si rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 15, n. 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, secondo cui non sono soggette ad Iva “*le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate*”⁵.

La norma da ultimo riportata richiede l'effettuazione della spesa “in nome e per conto della controparte”, e quindi la *spendita del nome* del cessionario o committente. Senonché, è possibile dimostrare come quest'ultimo requisito non sia, a rigore, indispensabile. Accanto ad una serie di pronunce ministeriali che interpretano alla lettera il dettato normativo⁶, esistono altre risoluzioni che, insieme alla più autorevole dottrina, ritengono che ciò che la norma effettivamente

³ Nessun rimborso forfettario può essere definito “anticipazione”, per gli effetti di cui all'art. 15, n. 3, del d.p.r. n. 633/1972: si pensi, per fare un esempio, ai rimborsi di tipo “chilometrico” per l'utilizzo di auto proprie, che quindi concorrono a tutti gli effetti alla formazione della base imponibile IVA.

⁴ Sulla necessità che la documentazione giustificativa della spesa venga consegnata in originale al cessionario o committente, v. ARNAO, *I rimborsi di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte*, in *Corr. trib.*, 1985, p. 1857.

⁵ E' appena il caso di evidenziare che, anche nell'ipotesi in cui il collaboratore esegua gratuitamente la propria prestazione, ricevendo un mero rimborso delle spese effettuate, il soggetto che effettua il rimborso è qualificabile come *controparte*, per gli effetti di cui all'articolo 15, n. 3, del d.p.r. n. 633/1972.

⁶ Circ. Min. Fin. - Direzione generale tasse - 27 aprile 1973 n. 32/501388; Ris. Min. Fin. - Direzione generale tasse - 16 gennaio 1978 n. 360393; Ris. Min. Fin. - Direzione generale tasse - 18 giugno 1980 n. 381960; Ris. Min. Fin. - Direzione generale tasse - 1 luglio 1986 n. 354622; Ris. Min. Fin. - Direzione generale tasse - 15 dicembre 1990 n. 430084.

richiede, ai fini dell'esclusione dalla base imponibile Iva, sia l'*oggettiva* natura di anticipazione per conto altrui, e quindi la natura di "partita di giro" del rimborso spese, anche in assenza di una formale spendita del nome del cessionario o committente:

- già in sede di relazione ministeriale al decreto Iva, ponendosi il problema delle spese di trasporto, nei casi in cui le medesime siano poste *contrattualmente* a carico dell'acquirente, era stato precisato che tali somme "sono escluse dalla base imponibile poiché costituiscono semplici partite di giro che non hanno natura di corrispettivo". L'esistenza di specifiche condizioni contrattuali che ponessero le spese di trasporto a carico dell'acquirente costituisce quindi, secondo la relazione, l'elemento essenziale per l'esclusione da Iva, a prescindere dalla formale intestazione della fattura rilasciata dal trasportatore;
- con risoluzioni ministeriali n. 502030 in data 19 maggio 1973, e n. 364698 in data 11 marzo 1977 il Ministero delle Finanze ha precisato che, nell'ipotesi di contratti di vendita con spese postali a carico dell'acquirente, queste ultime, in quanto sostenute dal cedente, configurano anticipazioni *ex art. 15 n. 3) D.P.R. 633/1972*, purché regolarmente documentate, ed a condizione che dalle condizioni generali di vendita dette spese risultino effettivamente a carico dell'acquirente, a prescindere da ogni requisito di intestazione;
- in un'ipotesi in cui un'agenzia automobilistica aveva sostenuto le spese per trascrizione di trasferimento di veicoli nel pubblico registro automobilistico, la risoluzione ministeriale n. 363527 del 3 gennaio 1979 ha ritenuto che le somme pagate dall'agenzia per l'effettuazione delle operazioni di trascrizione "assumono carattere obiettivo di anticipazione in nome e per conto della controparte, nei sensi indicati dal citato art. 15 n. 3, a nulla influendo la circostanza che, a seconda dei casi, l'incarico sia affidato dall'acquirente o dal venditore del veicolo";
- ad identica conclusione è giunta la risoluzione ministeriale n. 333238 in data 19 gennaio 1982, in relazione ad una fattispecie in cui una società di servizi riceveva il rimborso di determinate commissioni bancarie: requisito essenziale per l'esclusione da Iva è stata ritenuta la previsione, nell'apposita convenzione stipulata tra prestatore del servizio e committente, dell'onere a carico del committente medesimo;

- secondo la risoluzione ministeriale n. 59/E del 17 aprile 1996, allorché il cessionario o committente abbia assunto, sulla base degli accordi contrattuali, l'obbligo di sostenere determinate spese, queste costituiscono anticipazioni *ex art. 15 n. 3*): infatti “presupposto essenziale perché si renda applicabile l'esclusione dall'Iva” viene ritenuto la “diretta insorgenza nella sfera patrimoniale del committente dell'onere di cui trattasi”;
- facendo applicazione dei medesimi principi, si ritiene correntemente che le somme anticipate dal professionista (notaio, avvocato, ecc.) per conto del cliente al fine di pagamento di imposte e tasse (imposte di registro, ipotecarie, catastali, bolli, tasse ipotecarie, ecc.) costituiscano anticipazioni esenti da Iva *ex art. 15 comma 3*, a prescindere dall'intestazione di uno specifico documento o ricevuta a nome del cliente medesimo: ciò perché si tratta di spese che sono a carico del cliente per legge, e quindi, costituendo partite di giro, non concorrono a formare il corrispettivo, essendo d'altra parte regolarmente accertabili attraverso l'ispezione presso lo studio del professionista o presso i pubblici uffici ⁷;
- parimenti si è ritenuto che costituiscano anticipazioni ai fini Iva le spese anticipate in esecuzione di un contratto di mandato *senza rappresentanza*, successivamente rimborsate a norma dell'art. 1720 del codice civile (“il mandante deve rimborsare al mandatario le anticipazioni, con gli interessi legali dal giorno in cui sono state fatte”): ciò in quanto l'obbligo di sostenere la spesa grava, dall'origine ed in forza di una precisa disposizione di legge, nella sfera giuridica del mandante ⁸.

D'altronde, la categoria giuridica della *contemplatio domini*, o dell'agire in nome altrui, è stata di recente, anche nell'ambito civilistico dal quale proviene, sottoposta a revisione critica, evidenziandosi, sia in giurisprudenza che in dottrina, una serie di ipotesi (rappresentanza legale, società occulte, rappresentanza commerciale in genere) in cui lo stesso requisito può essere surrogato da altri elementi, produttivi comunque della certezza che una data situazione giuridica

⁷ C.N.N. (estensore Bellini), *In tema di documentazione delle spese anticipate per conto del cliente*, studio 25-bis/1989; BELLINI, *Le spese anticipate nel nuovo regime contabile*, in *Corr. trib.*, 1991, p. 869 ss..

⁸ ARNAO, *I rimborsi di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte*, in *Corr. trib.*, 1985, p. 1856.

soggettiva debba essere imputata alla sfera giuridica di soggetto diverso da quello che agisce⁹.

In sintesi, quindi, ogni qualvolta il professionista, o collaboratore, anticipi una determinata spesa, che tuttavia, per legge o per obbligo contrattuale, è posta a carico del committente che poi ne esegue il rimborso, si è di fronte ad una mera *anticipazione*, e non ad un *corrispettivo* per gli effetti di cui all'articolo 13 del D.P.R. 633/1972: si è evidenziato come quest'ultima norma, nella misura in cui ricomprende tra i corrispettivi anche gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione, costituisca il logico *pendant* della disposizione civilistica contenuta nell'art. 1196 del codice civile, in base alla quale il debitore è tenuto a sopportare le spese della propria prestazione¹⁰. Ove, viceversa, tali spese gravino sul creditore della prestazione medesima, la norma non ha più ragion d'essere. Né a diversa interpretazione conduce la precisazione, contenuta sempre nell'art. 13, per cui sono ricompresi tra i corrispettivi anche “i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente”: la norma si riferisce, evidentemente, alla fattispecie, affatto diversa, dell'accollo di un debito del cedente o prestatore (si pensi alla vendita con accollo di mutuo), e semmai dimostra *a contrario* - come acutamente evidenziato - che “*sono imponibili soltanto gli addebiti di oneri che originariamente avrebbero dovuto far carico al cedente o al prestatore e che invece vengono “accollati” al cessionario o al committente a titolo di integrazione del corrispettivo dovuto per la cessione e per la prestazione*”¹¹.

Conseguentemente, anche le spese di viaggio, vitto, alloggio e simili, anticipate dal notaio collaboratore di commissioni, organi notarili e simili, ed allo stesso rimborsate in attuazione di previ accordi contrattuali o delibere degli organi istituzionali competenti, costituiscono anticipazioni esenti da Iva ai sensi dell'art.

⁹ Per una rassegna delle ipotesi in cui la *contemplatio domini*, nell'ambito della c.d. rappresentanza diretta, è ritenuta dalla giurisprudenza non necessaria ai fini dell'imputazione degli effetti dell'atto alla sfera giuridica del rappresentato (si è parlato, in proposito, di *contemplatio domini* tacita, o presunta), v. GALGANO, *Il negozio giuridico*, Milano 1988, p. 340 ss., 366 ss., e 388 ss..

¹⁰ In tal senso BELTRANI, *Il trattamento tributario ai fini Iva del cosiddetto “rimborso spese”*, in *Corr. trib.*, 1981, p. 1927.

¹¹ ARNAO, *I rimborsi di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte*, in *Corr. trib.*, 1985, p. 1857.

15, n. 3, del D.P.R. 633/1972, a prescindere dalla formale intestazione del documento di spesa ¹².

Gaetano Petrelli

¹² Sulla natura di anticipazioni delle spese in oggetto, v. anche C.N.N. (estensore Puri), *Regime fiscale dei compensi ai notai che svolgono attività nell'ambito del C.N.N. e della Cassa di Previdenza*, in *CNN Strumenti*, voce 1250, p. 66.2.