



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF095

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 3

OGGETTO	PROFESSIONISTI – RIPARTIZIONE DELLE SPESE DI STUDIO
RIFERIMENTI	ART. 54, TUIR, RM 38/2010; CASS., N. 16035/2015
CIRCOLARE DEL	28/05/2018

Sintesi: nel caso di due o più professionisti, non legati tra loro da rapporti associativi o societari, decidano di esercitare la loro attività professionale dividendo le spese di studio (affitto, spese condominiali, telefono, energia elettrica, acqua, ecc.) sorge la necessità del riaddebito di tali spese nel caso in cui fossero intestate ad uno solo di essi (mandatario senza rappresentanza).

In tal caso occorre distinguere gli aspetti:

- ai fini dell'Iva: il riaddebito segue il medesimo regime oggettivo dell'operazione principale
- ai fini dei redditi: riaddebito si configura come riduzione di un componente negativo di reddito.

Ai fini fiscali occorre considerare che **i liberi professionisti sono tassati per cassa**, in linea generale (art. 54 c. 1 Tuir), con la conseguenza che i compensi e le spese rientrano nel reddito nel periodo d'imposta in cui si è verificato il connesso movimento finanziario.

Sono inoltre **deducibili le spese inerenti** all'esercizio della professione (avuto riguardo alla tipologia organizzativa del soggetto, sono quindi partite passive deducibili i costi che riguardano l'area o il comparto di attività destinati, anche in futuro, a produrre partite di reddito imponibile – Cass. n. 21184/14)].

RILEVANZA FISCALE DELL'OPERAZIONE

Sia per quanto attiene il professionista intestatario dei contratti che per quanto attiene i colleghi, con riguardo al riaddebito delle spese di studio la prassi e la giurisprudenza sono giunte sostanzialmente alle medesime conclusioni (RM 38/2010; Cass., 16035/2015):

- ➔ **Professionista intestatario dei contratti**: il costo sostenuto può essere dedotto dal professionista solo parzialmente, vale a dire per la parte riferibile alla attività da lui svolta e non anche per la parte riaddebitata o da riaddebitare ad altri. Infatti la parte di costo riaddebitata o da riaddebitare non è inerente alla attività da questi svolta e quindi non assume rilevanza reddituale quale componente negativo.
- ➔ **Colleghi**: il costo rimborsato dal collega, nel periodo d'imposta in cui effettivamente lo corrisponde per l'uso dei locali, sarà deducibile secondo il criterio di cassa, in capo a quest'ultimo

Esempio

L'Avv. Rossi stipula con un'impresa un contratto di locazione per l'uso di locali di proprietà classificati A/10: canone mensile: €. 1.000. Decide di abbattere i costi dello studio subaffittando una stanza all'Avv. Bianchi, al canone mensile di €. 300.
Si riportano di seguito le spese deducibili dai singoli professionisti, tenendo conto che tutti i pagamenti siano effettuati nel 2017.

Nominativo	Importo	Rigo
Rossi	700,00	RE10
Bianchi	300,00	
Totale	1.000,00	

Il riaddebito **non produce componenti positivi** di reddito in capo al professionista affittuario, ma una riduzione del costo contabilizzato (l'operazione va considerata come una "partita di giro").

CRITICITÀ: IMPOSTE E CONTRIBUTI

L'operazione pone alcuni problemi parzialmente risolti con riguardo alle dirette, indirette (iva e imposta di registro) e ai contributi previdenziali.

Si considerino separatamente gli aspetti legati al:

- riaddebito dell'affitto
- riaddebito delle spese condominiali
- riaddebito delle spese telefoniche.

Occorre considerare che il riaddebito delle spese si realizza mediante emissione di regolare fattura. Vi sono diversi orientamenti, in merito come meglio evidenziato nella tabella che segue.

CRITICITA' CONNESSE CON IL SUBAFFITTO		
Descrizione	Orientamento	Riferimenti
Imposta di registro (subaffitto)	Sono applicabili, ai fini delle imposte indirette, le <u>stesse norme previste ai fini della locazione</u>	Interr. MEF n. 5-00421
Iva	L'operazione deve essere assoggettata ad iva	C.M. n. 58/E/2001
	Il riaddebito di spese non rappresenta né una cessione di beni, né una prestazione di servizi e, pertanto, va esclusa da Iva	ADC di Milano, N.d.C. n. 93
Contributo integrativo	La sua collocazione nel volume d'affari comporta l'applicazione della contribuzione integrativa correlata a tale grandezza	Cassa Commercialisti, Avvocati, ecc

ASPETTI IVA

Appare prudente optare per l'assoggettamento dell'operazione ad Iva, avallando l'impostazione prevalente dell'Agenzia (cioè attribuendo rilevanza ad un "mandato senza rappresentanza" attribuito dai professionisti, che autorizzano il collega a rappresentarli nei confronti dei fornitori).

Sempre secondo costante impostazione dell'Agenzia delle Entrate, il mandatario "eredita":

- il **medesimo requisito oggettivo** dell'operazione: di conseguenza trova applicazione la medesima aliquota Iva o esenzione art. 10 Dpr 633/72
- ma **non gli eventuali requisiti soggettivi** del fornitore: di conseguenza il professionista:
 - ✓ riaddebita in ambito Iva anche se il locatore è un privato (infatti il professionista non può qualificarsi anch'egli come "privato" – v. RM 117/2004, RM 145/2002 e RM 323/2002)
 - ✓ analogo discorso per le spese condominiali

RITENUTA: in relazione all'applicazione della ritenuta d'acconto:

- considerata la natura di diminuzione del costo (e non di "compenso")
- **non trova applicazione** alcuna ritenuta d'acconto.

NATURA DEL RIADDEBITO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE	
C.M. 58/E/2001	Diminuzione del costo del professionista intestatario del contratto
Cass., n. 16035/2015	<i>"... il costo rimborsato al professionista dal collega per l'uso comune del locale di esercizio dell'attività nel periodo d'imposta successivo non può considerarsi rilevante ai fini reddituali per il professionista che lo riceve."</i>

COSTI PARZIALMENTE INDEDUCIBILI: per quanto attiene i costi parzialmente indeducibili, come nel caso delle spese telefoniche (deducibili all'80%):

- ✓ la riduzione del costo da parte dell'intestatario delle utenze permette di determinare la percentuale di indeducibilità sul solo costo netto
- ✓ i colleghi applicheranno poi l'abbattimento forfettario alla quota di addebitata senza pertanto che vi siano duplicazioni di indeducibilità.

DOMANDE E RISPOSTE DELLA REDAZIONE
RIADDEBITO TRA MEDICI CON PRORATA IVA

Domanda

Uno studio medico è condiviso da tre professionisti (ognuno autonomo), che si dividono al 33,33% tra loro il canone locazione e le utenze, mediante riaddebito con fattura.

Uno di essi è intestatario del contratto di locazione: il riaddebito è con Iva, fuori campo iva o in esenzione art. 10 Dpr 633/72 se nel contratto il locatore è un soggetto privato?

Il professionista in esame ha un prorata di indetraibilità iva del 95% per operazioni esenti; è corretto che il professionista riaddebiti le spese utenze con la stessa aliquota della fattura originaria da lui sostenuta?

L'iva va applicata sulla base imponibile originaria, o sulla base imponibile aumentata dell'iva indetraibile per pro-rata? La base imponibile è diversa nel caso si tratti anche di bollette TIM con iva già di suo parzialmente indeducibile, oltre al pro rata indetraibilità 95%?

Risposta

Nel caso di specie uno dei professionisti assunto l'incarico di operare per conto anche degli altri professionisti (mandato senza rappresentanza), stipulando a proprio nome i contratti (affitto, utenze, ecc.) ma essendo poi tenuto a riaddebitare parzialmente tali spese ai mandataria.

In tale situazione, nell'ambito dell'emissione della fattura di riaddebito:

- la "natura" della prestazione viene mantenuta (il riaddebito di quota parte di una locazione mantiene la natura di locazione, e così via), e, pertanto anche l'aliquota Iva
- non viene, al contrario, "ereditata" la posizione soggettiva del cedente/prestatore principale: ciò significa che il professionista non eredita lo status di "privato" laddove il locatore dell'immobile sia un privato (in tal senso l'Agenzia delle Entrate è stata chiara nella RM 145/2002 in relazione alla non imponibilità di alcune forniture e RM 117/2004 per quanto attiene il riaddebito effettuati dalle agenzie immobiliari).

In sostanza:

- per il riaddebito delle utenze è corretta l'applicazione della medesima aliquota Iva applicata nella fattura a monte
- per il riaddebito della locazione non sarà possibile applicare l'esclusione da Iva, ma andrà applicata l'esenzione ex art. 10 n. 8 (o, su opzione, l'applicazione dell'Iva), indipendentemente che il locatore sia un privato o un soggetto passivo Iva.

Per quanto poi attiene l'Iva indetraibile nel caso del mandato senza rappresentanza non va applicata alcuna indetraibilità "oggettiva" (RM168/2002) e, si ritiene, "soggettiva"; ciò significa che sulla quota di costo che andrà a riaddebitare il professionista non deve operare l'indetraibilità dell'Iva sul costo.

Ad esempio su un **affitto pari a 300 + 60 Iva**, ciascuno deve subire un **costo complessivo pari a 120** (100 + 20 Iva).

Il primo professionista dovrà:

- contabilizzare la fattura detraendo l'Iva su 2/3 di essa (subisce quindi l'indetraibilità solo sul suo 1/3)
- riaddebita il servizio applicando l'Iva: **100 + 20 a ciascun socio**.

In questo modo tutti i professionisti avranno ottenuto il medesimo costo.

Infine, per quanto attiene l'effetto sul prorata, dal punto di vista strettamente formale i riaddebiti su cui è stata applicata l'Iva dovrebbero ridurre la percentuale di prorata.

Tuttavia i dubbi sorgono proprio per il fatto della neutralità che dovrebbero avere tali riaddebiti per il mandatario:

- a) sia a monte: potendo questi detrarre l'Iva (come chiarito in precedenza)
- b) sia a valle: non dovendo quindi il riaddebito incidere sul prorata del mandatario.

Si ritiene, dunque, corretto escludere i riaddebiti dalle operazioni imponibili, riconducendosi a una percentuale di prorata come se riaddebito non fosse mai stato posto in essere.