

Il trattamento IVA dei rimborsi spese ex articolo 15

di [Roberto Pasquini](#)

Publicato il 7 Febbraio 2003

L'articolo 15 del D.P.R. 26/10/1972 n. 633 trattando delle esclusioni dal computo dell'imponibile IVA, al comma 1, prevede che non concorrono a formare la base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate.

Apparentemente la lettura della norma sembra di facile applicazione, ma nella pratica non è sempre agevole capire se e come vada applicata l'imposta oppure, invece, se le spese possano rientrare nella fattispecie dell'esclusione. Occorre innanzitutto focalizzare il tipo di contratto in base al quale si sostengono spese per conto della controparte soprattutto per verificare la natura delle anticipazioni, in quanto il Ministero delle Finanze è intervenuto sull'argomento con la risoluzione 15.12.1990 n. 430084 chiarendo che la nozione di anticipazione è condizionata all'esistenza di un mandato con rappresentanza tra le parti. Ai sensi dell'articolo 1703 del Codice Civile il mandato è il contratto col quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra, e si distingue in mandato con rappresentanza se al mandatario è stato conferito il potere di agire in nome del mandante; senza rappresentanza se il mandatario agisce in nome proprio. Collegandosi all'esclusione delle somme anticipate la norma prevede che non concorrono a formare la base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte purché regolarmente documentate, e trova applicazione nelle ipotesi in cui esista un mandato con rappresentanza tra le parti. Nella citata risoluzione il Ministero afferma che "...il mandato con rappresentanza è il contratto con cui il mandatario assume l'obbligo di compiere uno o più atti giuridici in nome e per conto del mandante, per cui non può avere per oggetto il compimento di un "facere" da parte del mandatario stesso. Tale assunto è di fondamentale importanza, perché in assenza di mandato con rappresentanza le spese che verranno richieste a rimborso concorreranno a formare la base imponibile ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. 26/10/1972 n. 633. Di parere conforme la risoluzione



22/10/1992 n. 430585, in materia di rimborso di spese postali, il caso era: l'INPS si avvaleva di alcune banche per il pagamento delle prestazioni previdenziali; per tali servizi veniva posto a carico dell'INPS un compenso "più" l'onere delle spese postali. Il Ministero ha affermato che affinché si configuri l'istituto dell'anticipazione di somme in nome e per conto di altro soggetto, occorre che il soggetto che materialmente sopporta la spesa agisca "in nome e per conto" e quindi in sostituzione del committente che originariamente vi sarebbe tenuto, il quale provvederà successivamente al relativo rimborso. In questo caso le spese invece erano sostenute in stretta e diretta connessione con il servizio prestato dalle banche all'INPS, per cui la base imponibile era costituita sia dallo specifico corrispettivo della prestazione che dalle spese postali. Quindi il primo aspetto da chiarire è il tipo di mandato conferito, la natura delle spese (ovvero se siano accessorie all'operazione principale o siano autonome spese sostenute) e il soggetto che sostiene materialmente le spese, al fine di classificarle esattamente ai fini IVA. Con l'aiuto di alcuni esempi cercheremo di dare un quadro completo della normativa.

1. La società Alfa cede una partita di merce alla società Beta; è previsto contrattualmente che la consegna avvenga nei locali della società Alfa, che per conto di Beta anticiperà le spese del trasporto. In questo caso siamo di fronte ad un mandato con rappresentanza, con spese accessorie al rapporto di compravendita. La società Alfa pagherà quindi il trasporto ricevendo dal vettore una fattura che recherà l'intestazione della società Beta. L'originale della fattura dovrà essere consegnato alla società Beta per consentirne la registrazione, mentre Alfa addebiterà il corrispettivo totale della fattura stessa nella propria fattura di vendita indicando che si tratta di un rimborso escluso ai sensi dell'art. 15 del DPR 633/72.

2. La società Alfa acquista una partita di merce deperibile, la fa confezionare dalla società Gamma e chiede alla società collegata Beta che opera sulla piazza di Gamma di provvedere al pagamento della fattura per il confezionamento. Quindi la società Beta riceverà la fattura intestata ad Alfa ed eseguirà il pagamento. In questo caso siamo di fronte ad un mandato con rappresentanza inerente un'autonoma prestazione, il pagamento della fattura. La società Beta richiederà alla società Alfa il rimborso di quanto pagato previa consegna della fattura in originale per consentirne la registrazione. In questo caso il rimborso è un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'imposta in quanto si tratta di una semplice cessione di denaro non soggetta a nessun adempimento IVA. Se fosse previsto contrattualmente un compenso, solamente quest'ultimo andrà assoggettato ad imposta. In proposito la risoluzione del 16.01.1978 n. 360393 chiarisce che le spese, per essere considerate escluse, devono riferirsi a fatture emesse da terzi che siano intestate alla controparte, pagate per suo conto, e che per tali somme non ci deve essere uno specifico correlato rapporto di cessione o prestazione tale da farle rientrare nella generica prestazione di fare, non fare, o permettere.

3. La società Alfa vende alla società Beta una partita di merce e si impegna a curare per conto di Beta il trasporto delle stesse, anticipando quindi in nome proprio ma per conto di Beta le spese stesse. In questo caso siamo di fronte ad un mandato senza rappresentanza con sostenimento di spese accessorie ad una operazione principale. La società Alfa riceverà una fattura per

il trasporto a lei intestata che provvederà a pagare e a registrare tra i propri acquisti. Quindi emetterà fattura nei confronti della società Beta per la cessione della merce e l'addebito delle spese di trasporto che in questo caso saranno imponibili e soggette all'I.V.A. con l'aliquota a cui sono soggetti i beni ceduti oggetto dell'operazione principale così come previsto dall'articolo 12 del DPR 633/72. 4. La società italiana Alfa anticipa in nome proprio, per conto della sua società collegata Beta che risiede in Francia, le fatture per canoni di leasing derivanti da un contratto stipulato in nome proprio ma per conto della Beta con la società Gamma. La società Gamma emette fattura nei confronti della società Alfa che provvede al pagamento, alla registrazione delle fatture stesse, e provvede ad emettere fattura nei confronti della società Beta. Siamo nel caso di un mandato senza rappresentanza avente ad oggetto una prestazione autonoma. L'addebito della spesa sostenuta da Alfa segue la disciplina dell'operazione sottostante alla quale si riferisce, sia per la natura che per la territorialità dell'operazione. Nel nostro caso il riaddebito da parte di Alfa nei confronti di Beta è un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7 quarto comma lett. D) e E). Naturalmente se il riaddebito fosse stato soggetto ad IVA sarebbe stato soggetto alla medesima aliquota IVA scontata dal mandatario, così pure se fosse stato esente o non imponibile o escluso. In questo senso la risoluzione n. 6/E del 11.02.1998, che affrontando un problema analogo, ha sancito alcuni importanti principi nel trattamento fiscale del rapporto del mandato senza rappresentanza. L'applicazione del principio contenuto nell'art. 6 quarto periodo della sesta direttiva n. 988/77/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. Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario. Questo assunto non produce solo l'effetto di qualificare come prestazione di servizi l'operazione posta in essere dal mandatario senza rappresentanza che renda o riceva servizi per conto del mandante, ma realizza la più complessa finalità di dare un assetto fiscale, agli effetti IVA, ai rapporti tra mandante e mandatario imperniato su una figura giuridica che omologa totalmente ai servizi resi o ricevuti dal mandatario quelli da lui resi al mandante. L'omologazione riguarda anche la natura delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante, che non possono essere ricondotte ai fini IVA ad una semplice attività di sostituzione personale nello svolgimento di attività giuridica ma rivestono lo stesso carattere di quelle rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante. Del medesimo avviso e inerente proprio il caso sopra esposto la risoluzione n. 146/E del 27.09.1999. Da ultimo prendiamo in esame i rimborsi spese che vengono effettuati ai professionisti. Le spese in questione sono di norma rimborsi di spese di viaggio, aerei, taxi, biglietti ferroviari, alberghi, ristoranti.. La risoluzione n. 20/E del 20.3.98 afferma che di norma l'addebito delle spese segue per accessorietà la relativa prestazione principale, con esclusione quindi unicamente dei rimborsi relativi a spese analiticamente dettagliate anticipate in nome e per conto del cliente. Inoltre l'onere è a carico direttamente del cliente ed il professionista si limita ad anticipare la spesa agendo in

sostituzione del cliente che vi sarebbe tenuto nell'ipotesi di mandato con rappresentanza. Da ciò discende che se l'operazione principale, in questo caso un mandato professionale, fosse un'operazione soggetta ad I.V.A. il rimborso delle spese, ancorchè i documenti siano cointestati al professionista e al soggetto committente, saranno anch'essi soggetti ad I.V.A. Questo naturalmente comporta alcuni risvolti negativi sia in termine di duplicazione dell'imposta, indetraibilità oggettiva per alcuni servizi e riaddebito con IVA degli stessi, che sul fronte delle imposte dirette per il professionista, riaddebito delle spese che costituisce componente positivo di reddito, limitazione alla detrazione per le spese alberghiere e di ristorazione. Altri aspetti interessanti e chiariti dal Ministero e con cui ci si confronta quotidianamente riguardano ad esempio il rimborso delle spese dei bolli, frequenti nelle transazioni commerciali. I bolli applicati sulle cambiali sono esclusi se è stato pattuito il pagamento con tale modalità. In questo senso la circolare 11 del 23.2.1976, mentre il rimborso delle commissioni bancarie, costituendo un servizio è da assoggettare ad imposta. La risoluzione n. 364698 del 11.03.1977 affrontando il problema del rimborso delle spese postali ne riconosce l'esclusione a condizione che nelle condizioni generali di vendita sia espressamente indicato che le stesse sono a carico dell'acquirente, e che siano documentate dalle singole ricevute postali di spedizione.

Leggi anche

- [I rimborsi spese per le trasferte dei dipendenti: consigli e regole da rispettare >](#)
- [Rimborso spese per trasferte dei dipendenti >](#)

febbraio 2003