Rimborsi spese ai professionisti: trattamento contabile e fiscale dopo il Decreto semplificazioni

di Vincenzo D'Andò

Pubblicato il 31 Dicembre 2014

il 'Decreto Semplificazioni' ha modificato la disciplina fiscale dei rimborsi spese ai professionisti: una panoramica delle novità contabili e fiscali. come funziona il rimborso delle spese generali, delle spese di vitto e alloggio, il rimborso delle spese anticipate in nome e per conto, quello delle spese sostenute per conto (e non in nome) del cliente, con esempi pratici e scritture contabili

Il Decreto Legislativo 175 del 21 novembre 2014 (cd. “Decreto Semplificazioni”), pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2014**, tra le altre cose, ha modificato il 5° comma dell’art. 54 del T.U.I.R., che disciplina la “Determinazione del reddito di lavoro autonomo”.

Si tratta della norma che regolamenta il trattamento fiscale delle spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande, sostenute dal committente per conto del professionista lavoratore autonomo.

La novità introdotta dal “Decreto Semplificazioni”, pur riguardando le spese alberghiere e di ristorazione, è strettamente collegata al tema più ampio dei rimborsi spese che i committenti riconoscono ai professionisti nell’ambito di rapporti di lavoro autonomo.

Il tema è stato subito approfondito dall’**Accademia Romana di Ragioneria**, che, con una recente nota operativa, ha individuato, alla luce delle nuove disposizioni legislative, i principali aspetti fiscali e i conseguenti risvolti contabili del tema in oggetto.

Tipologia di spese anticipate

Spesso i lavoratori autonomi, nel portare a termine l’attività commissionata dal proprio cliente, si trovino nella necessità di dover anticipare delle spese che vengono successivamente chieste a rimborso.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Da un punto di vista fiscale, la normativa da dover prendere in considerazione è costituita :

- dall'art. 15 del D.P.R. 633/1972 secondo cui non concorrono a formare la base imponibile Iva "le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazione fatte in nome e per conto della controparte purché regolarmente documentate".

- dall'art. 54, comma 5, del T.U.I.R. secondo cui il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi e quello delle spese sostenute nel periodo stesso.

Occorre poi distinguere le spese sostenute dal professionista in tre tipologie:

- Spese generali: rientrano in questa categoria tutti i costi a carico del professionista e che non sono riconducibili ad una specifica prestazione, come ad esempio i costi per il fitto dello studio, la cancelleria, l'energia elettrica ecc.;

- spese sostenute in nome e per conto del cliente: sono le spese strettamente collegate all'attività oggetto di uno specifico incarico professionale, sostenute dal professionista anche in nome del cliente (e quindi a carico dello stesso). In questo caso la fattura, o la ricevuta, è intestata direttamente al cliente. Il professionista non fa altro che anticipare finanziariamente il montante dell'operazione ad un fornitore terzo. Rientra in questa categoria, per esempio, l'acquisto di un biglietto aereo comprato per raggiungere il proprio cliente, se il professionista anticipa il pagamento e la fattura è intestata al cliente;

- spese sostenute per conto del cliente: in questo caso, pur essendoci uno stretto collegamento tra l'incarico professionale e la spesa anticipata, manca la specifica del nome del cliente. Il professionista effettua la spesa a nome proprio e risponde direttamente nei rapporti giuridici nei confronti dei fornitori terzi. Rientrano in quest'ultima categoria, ad esempio, l'acquisto di una marca da bollo necessaria per registrare un atto del cliente.

Rimborso delle spese generali.

I lavoratori autonomi possono addebitare al cliente qualsiasi tipologia di spesa sostenuta, in base agli accordi presi con il committente. Tuttavia, a seconda della tipologia di spesa, vi sarà un diverso

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

trattamento fiscale e diverse metodologie di contabilizzazione.

Le spese generali sono raramente rimborsate dal committente poiché non sono facilmente riferibili ad una specifica prestazione. In alcuni casi, tuttavia, anche questa tipologia di costi viene addebitata forfettariamente in fattura dal prestatore.

Queste tipologie di spese, non essendo sostenute in nome e per conto del committente, se riaddebitate in fattura, sono sempre imponibili Iva e costituiscono un compenso tassabile ai fini delle imposte dirette.

Il lavoratore autonomo, dunque, dovrà considerare il rimborso ricevuto come un provento imponibile e contemporaneamente potrà sia detrarre l'Iva, sia dedurre dal reddito professionale il costo sostenuto, in base alle regole vigenti per lo specifico costo (telefonia, autovetture ecc.) .

Il committente, dal canto suo, contabilizzerà la fattura del professionista, comprensiva della quota richiesta a titolo di rimborso, senza rilevare sostanziali differenze tra la quota del compenso e la quota del rimborso stesso.

Rimborso delle spese anticipate in nome e per conto

Totalmente differente è il caso dei rimborsi spese relativi ad anticipazioni effettuate in nome e per conto del cliente.

Dunque, le spese in nome e per conto si caratterizzano per il fatto che la fattura relativa all'anticipazione viene intestata direttamente al committente, ma l'importo viene anticipato dal commissionario.

Per cui il professionista dovrà addebitare in fattura l'importo anticipato e dovrà conservare la documentazione necessaria a comprovare l'anticipazione.

L'importo del rimborso, indicato in fattura, sarà escluso dalla base imponibile IVA e non concorrerà a formare il compenso del professionista, poiché egli funge esclusivamente da intermediario tra cliente (cessionario) e fornitore terzo (cedente).

La spesa sostenuta, allo stesso modo, non potrà essere rilevata come costo deducibile e l'IVA non potrà essere detratta dal professionista, anche perché il documento fiscale sarà intestato direttamente al

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

committente.

In modo speculare dovrà comportarsi il committente, che sarà in possesso di un documento di costo, fattura o ricevuta, a se intestato. Egli potrà dedurre dal reddito la spesa in base al principio di inerenza e allo stesso modo potrà detrarre l'IVA.

Contabilmente, dunque, il professionista annoterà l'incasso comprensivo del rimborso spese in due modalità diverse a seconda del tipo di contabilità adottata: Se il lavoratore autonomo è in contabilità semplificata dovrà rilevare nel libro incassi e pagamenti la somma complessiva percepita dal cliente al lordo e al netto della parte che costituisce rimborso spese così come indicato al comma 1° lettera a) dell'art.19 DPR 600/1973.

Non avrà l'obbligo di rilevare, invece, la spesa anticipata in quanto questa non costituisce un costo deducibile dal reddito professionale (comma 2° del citato articolo).

Se il lavoratore autonomo è in contabilità ordinaria dovrà rilevare in partita doppia anche il momento dell'anticipazione della spesa :

Crediti verso cliente X per spese anticipate	A	Cassa/Banca	xxx

Al momento dell'emissione della fattura si dovrà rilevare l'intero importo del credito verso il cliente (comprensivo del compenso) stornando il conto "crediti per spese anticipate" per la quota degli anticipi addebitati in fattura:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Cliente X	A	Diversi Ricavi per prestazioni professionali Crediti verso clienti per spese anticipate Iva a debito

In questo modo risulterà aperto solo il conto di credito acceso al momento dell'emissione della fattura e la spesa anticipata verrà trattata come una mera partita finanziaria.

Anche il committente avrà due possibilità di contabilizzazione a seconda della tipologia di contabilità utilizzata:

- In contabilità semplificata dovrà annotare sia la fattura del fornitore terzo sia quella del professionista.

- In contabilità ordinaria dovrà contabilizzare la fattura emessa dal fornitore terzo come una qualsiasi fattura ricevuta:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Diversi “costi per ….” Iva c/acquisti	A	Fornitore X	yyy xxx

Poi, una volta ricevuta la fattura del professionista con l’indicazione del rimborso spese (corrispondente alla fattura precedentemente contabilizzata), si procederà a chiudere il debito verso il fornitore terzo e aprirlo nei confronti del professionista che ha anticipato il pagamento in nome e per conto del cliente:

Diversi Fornitore X Consulenze professionali Iva c/acquisti	A	Professionista Y	

Si ricorda che le spese in nome e per conto devono sempre essere debitamente e analiticamente documentate dal lavoratore autonomo.

Rimborso delle spese sostenute per conto (e non in nome) del cliente

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Quando le spese sono sostenute dal professionista per conto, ma non in nome del cliente, il trattamento del rimborso spese, a seconda dei casi, potrà seguire sia le regole esaminate per le spese generali sia quelle descritte per le spese anticipate in nome e per conto.

Da un punto di vista contabile, il professionista registrerà le spese effettuate allo stesso modo delle spese in nome e per conto, mentre il committente non registrerà la fattura o la ricevuta emessa dal fornitore terzo ma solo la fattura del prestatore

La differenza rispetto al caso delle spese anticipate in nome e per conto sta nel fatto che il committente non avrà diritto alla detrazione dell'IVA gravante sull'acquisto dal fornitore terzo.

La spesa, infatti, viene fatturata al professionista e dunque non rientra direttamente nella sfera giuridica del committente.

Esempio

Un avvocato emette fattura pari a 1.420 euro, costituita da 1.000 euro + IVA di compenso e 200 euro di rimborso spese per il biglietto del treno acquistato per raggiungere il cliente, così come previsto dalla lettera d'incarico professionale.

Il committente detrarrà l'IVA sul compenso del professionista, ma non potrà detrarre l'IVA del biglietto del treno.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Diversi Rimborso spese ex art. 15 Consulenze professionali Iva c/acquisti	A	Professionista Y	 200 220	

Le spese sostenute per conto (e non in nome) del cliente che non soddisfano i requisiti precedentemente illustrati dovranno essere necessariamente trattati alla stregua di rimborsi spese generali e saranno considerati come parte del compenso professionale.

Spese di vitto e alloggio

In particolare, il Decreto Semplificazioni ha modificato il regime fiscale delle spese di vitto e alloggio sostenute dal committente. Le nuove disposizione entreranno in vigore dal periodo d'imposta 2015.

Le spese di vitto e alloggio, quando sostenute dal professionista sono deducibili dalle imposte sul reddito di lavoro autonomo nella misura del 75% della spesa sostenuta e non oltre il 2% dei compensi percepiti durante l'anno.

Con la precedente normativa, da applicare al periodo d'imposta in corso, dette spese erano integralmente deducibili (quindi senza considerare il doppio limite del 75% e del 2%) se sostenute dal committente e se addebitate in fattura dal commissionario.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Secondo una discutibile interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (Circ. 28/2006 pag.38) questa particolare disposizione ha fatto si che i rimborsi spese in questione dovevano necessariamente essere considerati, dal professionista, da un parte compensi e dall'altra costi interamente deducibili anche nel caso in cui la spesa fosse stata pagata direttamente dal committente e con la fattura a se intestata (in questo caso nella fattura deve essere indicato il soggetto che ha usufruito della prestazione).

In sostanza, con la previgente normativa (ancora in vigore nel periodo d'imposta 2014), se il cliente pagava le spese di vitto e alloggio del professionista queste erano considerate come compensi in natura.

La procedura per poter usufruire della completa deduzione secondo l'Agenzia delle Entrate era, quindi, la seguente:

- Il committente riceveva la fattura dell'albergo/ristorante e la comunicava al professionista;

- il professionista emetteva fattura del compenso comprensivo della spesa;

- il committente riceveva la fattura del professionista deducendo il costo e detraendo l'IVA.

Esempio

Committente paga € 100+10 (IVA) di ristorante e la registra considerando il costo indeducibile e l'Iva indetraibile; invia la fattura al prestatore; il prestatore emette fattura di 1.000 (comprensivi di 110 euro) + 220(IVA).

Contabilmente, dunque, il professionista doveva annotare l'incasso comprensivo del rimborso spese in due modalità diverse a seconda del tipo di contabilità adottata: Se il lavoratore autonomo era in contabilità semplificata, doveva rilevare nel libro incassi e pagamenti la somma complessiva percepita come compenso (anche se non incassava materialmente l'importo che il committente aveva pagato al ristorante).

Egli aveva l'obbligo di rilevare la spesa anticipata dal committente (comma 2° del lettera a) dell'art. 19 dpr 600/1973), anche se questa era intestata al committente e pagata da quest'ultimo.

Se il lavoratore autonomo era in contabilità ordinaria:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

al ricevimento della fattura del ristorante, pagata dal committente, doveva rilevare il pagamento in natura utilizzando un conto finanziario d'appoggio:

Anticipazione da cliente	A	Compenso in natura (imponibile)	110

Una volta emessa la fattura si chiudeva il conto d'appoggio e si rilevava il compenso vero e proprio:

Cliente X	A	Diversi Anticipazione cliente Compensi professionali (imponibili per cassa)	 110 890	

Anche il committente aveva due possibilità di contabilizzazione a seconda della tipologia di contabilità utilizzata:

- In contabilità semplificata, nel registro incassi e pagamenti non doveva registrare la fattura dell'albergo in quanto indeducibile e doveva registrare esclusivamente la fattura del professionista;

- in contabilità ordinaria, si doveva registrare la fattura del fornitore come credito verso il professionista.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Credito verso professionista X	A	Fornitore X	110

Al momento del pagamento della fattura dell'albergo si rilevava la chiusura del debito verso il fornitore:

Fornitore X	A	Cassa/ Banca	110

Al ricevimento della fattura del professionista si rilevava il debito verso il professionista al netto dell'anticipazione effettuata dal committente, chiudendo il conto "Credito verso professionista X" e rilevando il costo (circ. 28/2006 e circ. 11/2007 domanda 7.2).

Diversi Compensi professionali Iva c/acquisti	A	Professionista X	220	
Professionista X	A	Credito verso professionista	110	

Nel caso in cui la fattura del professionista non era inviata entro l'anno contabile si doveva rilevare:

Costi indeducibili	A	Fatture da ricevere	110

L'anno in cui si riceveva la fattura si chiudeva il conto fatture da ricevere :

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Diversi	A	Professionista X		
Compensi professionali			890	
Fatture da ricevere			110	
Iva c/acquisti			220	

Solo a questo punto, secondo le circolari richiamate, il costo diventava integralmente deducibile per il committente.

Nuova normativa

Con la nuova normativa, invece, “le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista”.

Per “acquistati direttamente” non può che intendersi, a parere dell’Accademia Romana di Ragioneria, tutti gli acquisti che rientrano direttamente nella sfera giuridica del committente, quindi tutti gli acquisti fatturati direttamente al committente sia se il pagamento è anticipato dal professionista sia se il pagamento è effettuato direttamente dal committente.

Solo con tale interpretazione la conseguenza pratica di tale novità è:

- Che le spese di vitto e alloggio, fatturate direttamente al committente, seguono le regole previste per le spese anticipate in nome e per conto. Esse sono deducibili dal committente e non incidono, in alcun

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

modo, sul reddito del professionista;

- che le spese di vitto e alloggio, fatturate dal terzo al professionista, se riaddebitate da quest'ultimo al committente, saranno considerate compensi per il professionis ta e il costo sarà deducibile con il doppio limite del 5° comma dell'art. 54. Una diversa interpretazione della norma comporterebbe di fatto una situazione di incertezza e complessità, paragonabile a quella scaturita dalla normativa previgente, che il Legislatore ha voluto eliminare con il Decreto Semplificazioni.

Spese professionali		
Tipologia	**Fatturazione della spesa**	**Trattamento fiscale** **(per il professionista)**
Spese generali	Fattura intestata al prestatore	Compenso imponibile per il professionista
Spese in nome e per conto	Fattura intesta al committente	Non costituisce compenso
Spese per conto (non in nome)	Fattura intestata al prestatore	a seconda dei casi : Compenso imponibile/non costituisce compenso
Spese di vitto e alloggio	Fattura intestata al prestatore	Compenso imponibile per il professionista

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Fattura intestata al committente	Non costituisce compenso

In conclusione, la particolare disciplina potrebbe trarre in errore il contribuente e per questo, al fine di limitare la possibilità di contestazioni e sanzioni da parte dell'Agenzia delle entrate, è necessario esaminare attentamente la tipologia di spesa sostenuta e le modalità di addebito al committente.

Dunque, secondo l'Accademia con il Decreto Legislativo 175/2014 si è cominciato a semplificare la normativa fiscale, e quindi le procedure contabili, connesse alle spese di vitto e alloggio sostenute dal committente.

La materia sarà comunque anche oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

23 dicembre 2014

Vincenzo D'Andò

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D