



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

Strada delle Marche n. 90 - 61122 Pesaro (PU)

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73SI2F205S

Cellulare: 328 3893557

e-mail: paolo.nazzaro@live.com

pec: paolo.nazzaro@pec.it

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 2 del 23.01.2023

DL “Milleproroghe” – DL N. 198/2022.....pag. 2

Rimborsi spese: il riaddebito delle spese.....pag. 3

DL Milleproroghe

Rif.: decreto legge n. 198 del 29 dicembre 2022

Il decreto legge n. 198 del 29 dicembre 2022, così detto "Milleproroghe", pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 ed in vigore dal giorno 30 dicembre 2022, contiene la proroga di numerose scadenze, di seguito quelle di maggior rilievo per gli enti locali.

Proroga termini presentazione dichiarazione IMU (art. 3, co. 1 DL n. 198/2022): viene ulteriormente prorogato al 30 giugno 2023 il termine di presentazione della dichiarazione IMU relativa all'anno d'imposta 2021. La norma coinvolge tutti i soggetti passivi IMU sia gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato.

Proroga del divieto di emissione della fattura elettronica per i soggetti che inviano i dati al sistema tessera sanitaria (art. 3, co. 2 DL n. 198/2022): viene esteso a tutto l'anno 2023 il divieto di emissione della fattura elettronica per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al predetto Sistema tessera sanitaria.

Trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri al sistema tessera sanitaria (art. 3, co. 3 DL n. 198/2022): viene differito al 1° gennaio 2024, anziché 1° gennaio 2023, l'obbligo di trasmissione mediante la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati relativi a tutti i corrispettivi giornalieri al Sistema tessera sanitaria, attraverso strumenti tecnologici che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati, compresi quelli che consentono i pagamenti con carta di debito e di credito (proroga valida anche per le Farmacie Comunali).

Ulteriore proroga dei termini in materia di registrazione degli aiuti di Stato COVID-19 (art. 22, commi 1 e 2 DL n. 198/2022): viene disposto che l'inadempimento degli obblighi di registrazione degli aiuti di Stato non comporta responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti medesimi nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2024, anziché fino al 31 dicembre 2023 come precedentemente previsto.

Adempimenti previsti in capo ai soggetti erogatori di aiuti di Stato:

- l'art. 10 del Decreto Ministero dello sviluppo economico n. 115 del 31.05.2017, e l'art. 52, L. n. 234/2012 e s.m.i., dispongono che, ai fini dei controlli previsti dal medesimo decreto, gli aiuti di Stato concessi, devono essere registrati nel Registro nazionale aiuti (RNA) nell'esercizio finanziario successivo a quello della loro fruizione da parte del soggetto beneficiario. Il co. 7 dell'art. 52 L. n. 234/2012 prevede che: "A decorrere dal 1° luglio 2017, la trasmissione delle informazioni al Registro di cui al comma 1 e l'adempimento degli obblighi di interrogazione del Registro medesimo costituiscono condizione legale di efficacia dei provvedimenti che dispongono concessioni ed erogazioni degli aiuti di cui al comma 2. I provvedimenti di concessione e di erogazione di detti aiuti indicano espressamente l'avvenuto inserimento delle informazioni nel Registro e l'avvenuta interrogazione dello stesso. L'inadempimento degli obblighi di cui ai commi 1 e 3 nonché al secondo periodo del presente comma è rilevato, anche d'ufficio, dai soggetti di cui al comma 1 e comporta la responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti. L'inadempimento è rilevabile anche dall'impresa beneficiaria ai fini del risarcimento del danno."

- l'art. 31-octies del DL n. 137/2020 richiamando la responsabilità per l'inadempimento degli obblighi previsti dall'art. 52 co. 7, L. n. 234/2012, prevede un periodo di non applicazione delle sanzioni che è stato ora prorogato.

Proroga dei termini degli adempimenti previsti:

L'art. 22 co. 1, DL 198/2022 apporta le seguenti modifiche all'art. 31-octies del decreto-legge n. 137 del 2020:

- la lettera a) **proroga dal 31 dicembre 2023 al 31 dicembre 2024 il regime di sospensione di responsabilità** previsto dall'articolo 31-octies, comma 1, del decreto-legge n. 137 del 2020;
- la lettera b) proroga dal 31 dicembre 2022 al 31 dicembre 2023 il termine previsto dal co. 2 del medesimo articolo per la definizione delle modifiche da apportare all'art. 52, co. 7, della L. n. 234/2012, e al regolamento di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, in relazione agli aiuti di Stato di natura fiscale, contributiva e assicurativa.

L'art. 22 co. 2 del DL n. 198/2022, modificando l'art. 35, co. 1, DL n. 73 del 2022, **prevede chi i termini di registrazione degli aiuti di Stato Covid-19 nel registro nazionale aiuti siano prorogati per quelli in scadenza fino al 30 giugno 2023 al 30 settembre 2023, per quelli in scadenza fino al 31 dicembre 2023 al 31 marzo 2024, per quelli in scadenza fino al 30 giugno 2024 al 30 settembre 2024** (sul punto si ricorda che gli aiuti fiscali si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale aiuti - RNA - di cui all'art. 52 L. n. 234/2012 nell'esercizio finanziario successivo a quello della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati).

Rimborsi spese: il riaddebito delle spese

Rif.: art. 1703 cc e ss. – n. 3 art. 15 DPR n. 633/72

Il riaddebito di una spesa relativa ad un servizio generalmente presenta problematiche, ai fini IVA, sia che il Comune ne sia il destinatario, sia che ne sia il soggetto attivo.

Il riaddebito di spese deriva di solito da un rapporto di mandato, vale a dire un incarico in forza del quale un soggetto (il mandatario) viene ad operare per conto di un altro (il mandante), sostenendo spese che poi vengono addebitate al mandante stesso. Ad es. le spese legali sostenute da un avvocato (mandatario) in giudizio per conto di un Comune (mandante).

Può avvenire, al contrario, che il Comune operi come soggetto attivo, dovendo riaddebitare ad altri le spese sostenute. Ad es. il caso del riaddebito di utenze (servizi elettrici, riscaldamento, e così via) nei confronti di soggetti concessionari di impianti sportivi o di strutture similari. In questo caso, il Comune può attivarsi sulla base di un mandato conferitogli dall'utilizzatore, quindi il Comune verrà ad operare come mandatario per l'acquisto delle utenze da mettere poi a disposizione del mandante (l'utilizzatore dell'impianto). Oppure può verificarsi che il Comune metta a disposizione dell'utilizzatore le utenze sulla base di un *semplice* contratto di fornitura (contratto di somministrazione), che contiene l'impegno del Comune a mettere a disposizione le varie utenze, che saranno acquistate dal Comune per conto proprio.

E' necessario, pertanto, approfondire la differenza tra **mandato con rappresentanza** e **mandato senza rappresentanza**:

- il mandato con rappresentanza (art. 1704 cc) è il contratto in forza del quale un soggetto (il mandante) affida ad un altro (il mandatario) l'incarico di stipulare un contratto (per l'acquisto o la vendita di beni o servizi) in nome e per conto dello stesso mandante. Ovvero: mandato con rappresentanza = incarico ad operare in nome e per conto del mandante.

Nel mandato con rappresentanza restano escluse da Iva ai sensi del n. 3), art. 15, DPR n. 633/72, 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*". Riguardo la documentazione delle spese, essendo state effettuate, oltre che per conto, anche in nome del mandante, esse devono essere intestate al mandante e consegnate al mandante in originale. I documenti di spesa, essendo intestati al mandante, non possono originare costi o a ricavi per il mandatario, e non possono essere annotati nei suoi registri Iva. Per quest'ultimo, dunque, niente Iva (e nessuna ritenuta) all'atto del riaddebito delle spese al mandante. Da parte sua, il mandante ricevuti i documenti originali intestati a suo nome, potrà annotarli nella propria contabilità, per la successiva detrazione ai fini dell'Iva.

- il mandato senza rappresentanza (art. 1705 cc) è il contratto in forza del quale un soggetto (il mandatario) viene incaricato da un altro soggetto (il mandante) di acquistare o vendere beni/servizi per conto del mandante, operando in nome proprio.

Ovvero: mandato senza rappresentanza = incarico ad operare per conto del mandante, ma in nome proprio (del mandatario).

In questo contesto sorgono ai fini IVA, due distinte operazioni: la prima, tra il mandante ed il mandatario e la seconda, tra il mandatario ed il terzo venditore od acquirente.

In concreto è possibile definire tre distinte situazioni:

- 1) spese accessorie ad una prestazione principale assoggettata ad Iva;
- 2) spese non accessorie, ma che costituiscono una prestazione autonoma riconducibile ad un'attività rilevante ai fini dell'Iva;
- 3) spese non riconducibili ad alcuna attività rilevante ai fini dell'Iva.

Nel dettaglio:

- 1) **spese accessorie ad una prestazione principale assoggettata ad Iva**: la prima ipotesi si riscontra, ad esempio, a proposito delle spese di viaggio sostenute da un professionista, e riaddebitate al Comune che gli ha conferito un incarico: il riaddebito delle spese deve essere assoggettato allo stesso regime di Iva e di ritenute riservato alla prestazione principale.
- 2) **spese non accessorie, ma che costituiscono una prestazione autonoma riconducibile ad un'attività rilevante ai fini dell'Iva**: la seconda ipotesi si verifica, ad esempio, in relazione alle spese di illuminazione di un impianto sportivo che, dopo essere state sostenute dal comune, vengono riaddebitate al terzo concessionario (ovvero gestore dell'impianto), là dove la concessione dell'impianto costituisce per il Comune stesso un'attività rilevante ai fini dell'Iva, dal momento che viene prevista la corresponsione di canoni di concessione, regolarmente fatturati dall'ente. In questo caso può avvenire che il riaddebito delle spese derivi da un incarico (anche verbale) al Comune da parte del concessionario/gestore per la fornitura delle utenze; al contrario la decisione può derivare dalla volontà del Comune di somministrare le utenze per proprio conto. Qualche che sia lo scenario, resta il fatto che la fornitura del Comune, collocandosi all'interno di un rapporto che genera corrispettivi da assoggettare ad Iva (la concessione a titolo oneroso dell'impianto), assume anch'essa rilievo ai fini IVA.

Il trattamento Iva dei riaddebiti di utenze dipende dai concreti contenuti della convenzione. Se i riaddebiti sono indicati, e quantificati, come prestazioni diverse rispetto alla messa a disposizione degli impianti (messa a disposizione che costituisce, il

contenuto essenziale della concessione), vanno trattati come autonomi servizi su cui si applicherà l'aliquota Iva propria del tipo di somministrazione fornita (energia elettrica, gas o gasolio da riscaldamento, e così via). Al contrario, quando la somministrazione dei diversi servizi a rete non è oggetto di distinta considerazione, essendo invece ricompresa nella complessiva messa a disposizione dell'impianto sportivo, allora quest'ultima si configura come servizio complessivo da assoggettare per l'intero ad imponibilità con applicazione dell'aliquota Iva ordinaria, e il Comune potrà detrarre l'Iva sulle bollette delle utenze.

- 3) **spese non riconducibili ad alcuna attività rilevante ai fini dell'Iva:** la terza ipotesi si riscontra invece nel caso di spese di illuminazione di un impianto sportivo per la cui concessione il Comune non percepisce alcun importo. Qui la gratuità della concessione fa sì che non vi sia alcuna prestazione di servizi resa al gestore dell'impianto, né assume rilievo in sé la fornitura di energia elettrica (sulla base di un mandato o, più di frequente, di un contratto di somministrazione). Poiché il Comune non viene a operare come soggetto Iva, non gli sarà possibile detrarre l'Iva riportata sulle bollette, e dovrà riaddebitare l'intero costo sostenuto (imponibile più Iva) senza assoggettarlo all'imposta. Con l'ulteriore conseguenza che il gestore dell'impianto non potrà detrarre l'Iva (che non gli è stata addebitata in fattura) e limitandosi a rilevare il costo in contabilità generale.

In conclusione: spesso si ritiene che il riaddebito delle somme, essendo stato qualificato come "rimborso spese", debba essere considerato fuori dal campo di applicazione dell'IVA. In realtà il n. 3) dell'art. 15 del DPR n. 633/72, esclude dal campo di applicazione dell'IVA solo la fattispecie del mandato con rappresentanza (ovvero le spese sostenute da una parte in nome e conto dell'altra parte). Al di fuori di questa fattispecie sarà necessario valutare i vari aspetti del rapporto (come sopra illustrato) al fine di determinare o meno la rilevanza IVA.