



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

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

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

Cellulare: 328 3893557

e-mail: paolo.nazzaro@live.com

pec: paolo.nazzaro@pec.it

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 9 del 04.10.2023

CONTRIBUTI E APPLICAZIONE DELLA RITENUTA 4%.....pag. 2

PNRR: AMMISSIBILITÀ DELL'IVA COME COSTO RIMBORSABILE.....pag. 7

RIMBORSI SPESE PER TRASFERTE.....pag. 9

CONTRIBUTI E APPLICAZIONE DELLA RITENUTA 4%

Rif.: art. 28 co.2 DPR n. 600/1973 – AdE risposte ad interpelli n. 16/2023 e 156/2023

Ai sensi dell'art. 28, comma 2, Dpr. 600/73 "(...) i comuni e gli enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del 4% a titolo di acconto delle imposte ... con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali".

La ritenuta a titolo di acconto costituisce un acconto dell'imposta sul reddito dovuta dal beneficiario (impresa individuale o società, o ente), e non un ulteriore onere fiscale a suo carico. Rispetto ai contributi erogati dall'ente locale, quindi, il beneficiario potrà recuperare la ritenuta d'acconto 4% operata dall'ente in sede di presentazione della propria dichiarazione dei redditi, a come acconto sull'imposta dovuta.

Quindi ai sensi del citato art. 28, regioni, province, comuni ed altri enti pubblici e privati, devono applicare la ritenuta a condizione che:

- 1) il destinatario del contributo sia un'impresa (condizione soggettiva);
- 2) i contributi non devono essere destinati all'acquisto di beni strumentali (condizione oggettiva).

Con riguardo alla 1.ma condizione il legislatore, utilizzando il termine "imprese", ha inteso riferirsi sia a soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali, sia a soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, abbiano conseguito redditi di natura commerciale o che posseggono, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa (Cfr. Rm. 193/02 e Rm. 108/04). Ad es. la ritenuta deve dunque essere applicata anche nei confronti di enti non commerciali che percepiscono contributi nel contesto delle attività commerciali da essi svolte.

Con riguardo alla 2.da condizione di applicazione della ritenuta, l'art. 28 non individua esattamente i contributi assoggettati, ma si limita ad indicare quelli esclusi, dettando sostanzialmente un principio di carattere generale in forza del quale tutti i contributi corrisposti alle imprese da enti pubblici e privati, subiscono la ritenuta, con la sola esclusione di quelli per l'acquisto di beni strumentali.

La classificazione dei contributi

A livello contabile i contributi possono essere distinti in:

- a) **contributi in conto esercizio**: sono contributi dovuti in base alla legge o in base a disposizioni contrattuali, che hanno "natura di integrazione dei ricavi dell'attività" dell'impresa o "di riduzione dei relativi costi ed oneri" oppure sono "relativi all'acquisto di materiali";
- b) **contributi in conto impianti**: commisurati al costo di immobilizzazioni materiali o immateriali. Sono somme, erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) a soggetti terzi (tipicamente: società), per la costruzione, la riattivazione e l'ampliamento di immobilizzazioni materiali oppure per la realizzazione di iniziative e progetti che riguardino le immobilizzazioni immateriali.

Ai fini fiscali la distinzione va invece fatta sulla base del criterio della "finalità dell'assegnazione" e quindi tra:

- 1) **contributi in conto esercizio**: sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione e costituiscono ricavi ex art. 85 comma 1, lett. h), Tuir. Ad es. è un contributo in conto esercizio da assoggettare a ritenuta il contributo in conto interessi relativo ad un mutuo contratto per finanziare l'acquisto di un bene strumentale (cfr. AdE ris. n. 193/2002);
- 2) **contributi in conto capitale**: sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento. Costituiscono sopravvenienze attive ex art. 88, comma 3, lett. b), Tuir;
- 3) **contributi in conto impianti**: sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati. Non generano né sopravvenienze né ricavi ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Con riguardo al trattamento fiscale dei contributi, l'Agenzia delle Entrate ha in più occasioni ricordato che, nel sistema dell'art. 55 del TUIR, sono contributi in conto impianti quelli "per l'acquisto di beni ammortizzabili", mentre tutti gli altri contributi devono essere considerati in conto capitale, oppure in conto esercizio ai sensi dell'art. 53 (cfr. AdE ris. n. 100/2002 e n. 2/2010).

L'AdE con la risoluzione n. 531/1980 (tuttora valida), con riferimento al citato art. 28, ha chiarito che il termine "contributo" ricomprende "(...) qualsiasi tipo di erogazione che non costituisca corrispettivo di una cessione o di una prestazione, perché altrimenti tali somme

configureranno, a seconda dei casi, ricavi o proventi derivanti da operazioni sinallagmatiche. Né incide su tale aspetto la circostanza che l'erogazione del contributo derivi da precise disposizioni di legge, non ponendo il legislatore tributario limitazioni in tal senso" e soprattutto che per "beni strumentali" si intendono "quelli utilizzati nell'organizzazione produttiva e non quelli destinati all'attività di scambio, anche se sottoposti a procedimenti di adattamento o trasformazione".

Secondo le precisazioni della ris. n. 531/1980, nonostante il legislatore abbia da sempre tenuto a distinguere le cessioni di beni dalle prestazioni di servizi, la ritenuta non deve essere applicata sia che il contributo sia diretto all'acquisto di un bene, sia che vada a finanziare la realizzazione (in appalto) di un bene strumentale. Pensiamo ancora ad es. ai contributi in conto interessi relativi a mutui contratti per finanziarie l'acquisto di beni strumentali.

Dovrebbe costituire "acquisto di cespiti" escluso da ritenuta, vista la citata ris. n. 531/1980, anche la ricostruzione, l'ampiamiento o la ristrutturazione di beni ammortizzabili.

L'AdE, con la **risposta 16/2023**, ha fornito chiarimenti ad un Comune si trova ad erogare **contributi ad imprese che hanno subito danni economici a causa della sospensione o limitazione dell'attività conseguente ad un evento alluvionale**.

I contributi, commisurati al costo degli interventi sostenuti dalle imprese stesse a seguito dell'evento alluvionale, sono destinati alla ricostruzione/riparazione strutturale o funzionale dell'immobile danneggiato presso il quale viene svolta l'attività o alla delocalizzazione in altro immobile in caso di inagibilità o distruzione totale.

Tra le molteplici motivazioni della richiesta di contributo figura anche il rimborso del canone di affitto di altro immobile utilizzato temporaneamente e delle spese di trasloco, sempre nell'eventualità di distruzione o inagibilità dell'immobile originario.

Il comune interpellante sostiene che l'esenzione da ritenuta dovrebbe riguardare tutte le varie ipotesi di ripristino menzionate nella delibera regionale che ha istituito i contributi, dal momento che gli interventi di ripristino sono espressamente ricompresi nelle definizioni di ristrutturazione edilizia (art. 3, lett. d), DPR. 380/01) o di risanamento conservativo (art. 3, lett. c).

L'AdE sostiene di non ritenere "condivisibile la soluzione rappresentata dall'Istante di non applicare la suddetta ritenuta su "tutti" i contributi diretti alla costruzione, riattivazione ed ampliamento di immobilizzazioni materiali, incluse le varie ipotesi di ripristino di cui fa menzione la delibera regionale".

Il legame tra i ristori concessi dall'ente ed il danno economico derivante dalla sospensione/limitazione dell'attività a causa dell'alluvione sembra dunque prevalere sull'aspetto della connessione degli stessi alla ristrutturazione, cosicché l'AdE conclude che "agli stessi si applica, al momento dell'erogazione, la ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 4 per cento prevista dal secondo comma dell'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973".

La risposta ad interpello 156/23 permette di fare un breve riepilogo dell'esclusione da ritenuta dei contributi Covid-19 e delle modalità di correzione nel caso di errata applicazione della ritenuta.

Ai sensi dell'art. 10-bis comma 1, DL. 137/20, i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza (Cfr. risposta a interpello 588/21), erogati alle imprese e ai titolari di redditi di lavoro autonomo non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini Irpef/Ires né alla formazione della base imponibile Irap. Pertanto tali contributi non sono soggetti a ritenuta del 4%.

La detassazione si applica anche se i contributi sono erogati oltre il termine dello stato di emergenza (il 31/03/2022) e non è più subordinata al rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato, avendo l'art. 1-bis del DL. 73/21 abrogato il comma 2 dell'art. 10-bis DL. 137/20.

Il caso affrontato dall'Agenzia delle Entrate riguarda:

- a) i contributi economici erogati a ristoro dei mancati ricavi nello svolgimento dei servizi di trasporto pubblico locale in seguito all'emergenza sanitaria determinata da COVID-19;
- b) il fondo istituito ai sensi dell'art. 200 del DL. 34/20 al fine di sostenere il settore del trasporto pubblico locale e regionale di passeggeri.

L'Agenzia conclude affermando che le somme in questione non sono rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, essendo applicabile l'art. 10-bis DL. 137/20.

Dal momento che la regione istante aveva invece operato la ritenuta, l'Agenzia tratteggia l'iter per la correzione dell'errore, ovvero:

- i) restituzione dell'importo trattenuto al sostituto;
- ii) riporto dell'eccesso di versamento delle ritenute nel quadro ST del modello 770 del sostituto;
- iii) recupero da parte del sostituto dell'importo come credito da utilizzare in compensazione in F24.

In conclusione, si ritiene opportuno richiedere, prima dell'erogazione del contributo, la compilazione dell'allegato modello, che oltre a contenere dati utili alla predisposizione del mandato di pagamento, anche una dichiarazione da parte del beneficiario riguardo i possibili casi di esonero della ritenuta del 4%.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETA' EX ART. 47 DEL D.P.R. N. 445/2000

(Esente da imposta di bollo ex art. 14 della Tabella – allegato B – D.P.R n. 642/72 e succ. modificazioni ed integrazioni)

Spett.le
COMUNE
Via n°
..... (....)

OGGETTO: Ritenuta di acconto 4% su contributi corrisposti dagli Enti Pubblici e Privati alle imprese (art. 28 – D.P.R. 29.9.1973, n. 600)

IL/LA SOTTOSCRITTO/A			
COGNOME E NOME		CODICE FISCALE	
LUOGO E DATA DI NASCITA		IN QUALITA' DI: (PRESIDENTE O RAPPRESENTANTE..)	
DELL' ASSOCIAZIONE /SOCIETA'			
DENOMINAZIONE (come da certificato di iscrizione al Registro delle imprese o da atto costitutivo/statuto)			
CODICE FISCALE		PARTITA IVA	
SEDE LEGALE (VIA, NUMERO CIVICO E FRAZIONE)			
COMUNE	CAP.	PR.	TEL.
IN RELAZIONE ALLA LIQUIDAZIONE DEL CONTRIBUTO AFFERENTE:			

TRATTAMENTO FISCALE

In relazione all'art 28 c. 2 DPR 600/73 che dispone "Le Regioni, le Province, i Comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto dei beni strumentali

DICHIARA SOTTO LA PROPRIA RESPONSABILITA'

che il contributo è da considerarsi come segue (Barrare l'opzione prescelta)

☐ E' da assoggettare alla ritenuta del 4% di cui all'articolo 28 c. 2 del DPR 600/73 citato in quanto il contributo è concesso nell'ambito di attività commerciale, ossia produttiva di reddito d'impresa ai sensi della vigente normativa, ed in particolare dell'art 55 del T.U.I.R. DPR 917/86 e suddetto contributo si configura come:

☐ Contributo concesso genericamente in c/capitale;

☐ Contributo concesso in conto esercizio;

☐ Contributo destinato allo svolgimento di attività che, seppure collaterali a quelle istituzionali del soggetto promotore, assumono carattere commerciale;

oppure:

☐ Non è da assoggettare alla ritenuta del 4% di cui all'articolo 28 c. 2 del DPR 600/73 citato in quanto:

☐ Il contributo è concesso nell'ambito di attività commerciale, ossia produttiva di reddito d'impresa ai sensi della vigente normativa, ed in particolare dell'art 55 del T.U.I.R. DPR 917/86 e suddetto contributo è destinato all'acquisto di beni strumentali (art. 28 co. 2 ultimo periodo DPR 600/73).

☐ Il contributo è concesso a fondo perduto ad imprenditori agricoli titolari di reddito agrario che hanno subito danni alle loro aziende a causa di calamità naturali (Risoluzione del 05/06/1995 n. 150 - Min. Finanze).

☐ Contributo erogato una-tantum a sostegno delle difficoltà originate dall'emergenza epidemiologica da covid-19 (art. 10-bis L. n. 137/2020).

☐ Contributo concesso a soggetto considerato Onlus, ai sensi dell'art. 10 d.lgs. 460/1997 (Rif. D.Lgs. 460/1997, art. 16, comma 1) Ovvero: il soggetto promotore ha effettuato le comunicazioni di cui all'art. 11 d.lgs 460/1997. (Iscrizione all'anagrafe unica delle ONLUS istituita presso il Ministero delle finanze).

☐ Il Beneficiario è ente non commerciale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia tributaria e non svolge neppure occasionalmente o marginalmente attività commerciali, ossia produttive di reddito d'impresa ai sensi della vigente normativa, ed in particolare dell'art 55 del T.U.I.R. DPR 917/86; (Associazioni Sportive, Culturali ecc)

☐ Il Beneficiario è un ente non commerciale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia tributaria e può svolgere occasionalmente o marginalmente attività commerciali, ossia produttive di reddito d'impresa ai sensi della vigente normativa, ed in particolare dell' art 55 del T.U.I.R. DPR 917/86, ma il contributo è destinato ad attività istituzionale che non ha natura commerciale. Ovvero il contributo pur essendo corrisposto nell'ambito di attività commerciale dell'Ente (ossia produttiva di reddito d'impresa ai sensi della vigente normativa, ed in particolare dell'art 55 del T.U.I.R. DPR 917/86) viene destinato all' acquisto di beni strumentali per l'Ente;

☐ ALTRO (Contributo corrisposto alle attività regolate dalla legge 14/8/1967, n. 800 intese a favorire la formazione musicale, culturale e sociale della collettività nazionale (esenzione concessa con legge 6/3/1980 n. 54 art. 2 – Interventi a sostegno delle attività musicali) con iscrizione all'elenco delle imprese istituito presso il Ministero dei beni e le attività culturali, ovvero Contributo erogato ad associazioni di volontariato di cui alla L. 11/8/91 n. 266 con iscrizione in apposito registro).

RILASCI INOLTRE LA SEGUENTE DICHIARAZIONE

“Preso atto della previsione contenuta nell'art 28, c. 2, DPR 600/73, il Beneficiario del contributo si obbliga comunque a tenere indenne l'Erogante da ogni genere di danno e pregiudizio che l'Erogante medesimo dovesse subire in conseguenza della mancata effettuazione della ritenuta prevista dalla norma stessa”.

In fede il dichiarante

ACCREDITO PRESSO :

Cod. IBAN:

2 car.	2 car.	1 car.	5 caratteri				5 caratteri				12 caratteri											
PAESE	CHECK	CIN	ABI				CAB				N° CONTO											

Oppure altri strumenti di pagamento idoneo a consentire la piena tracciabilità delle operazioni (determinazione Autorità per le Vigilanza su contratti pubblici n. 8 in data 18 novembre 2010):

Ai sensi degli artt. 38, comma 2, e 47 del Dpr. 445/00 la presente dichiarazione non è soggetta ad autentica della firma se:
- sottoscritta dall'interessato in presenza dell'incaricato che riceve il documento;
- inviata corredata di fotocopia di documento di identità.

Si richiama l'attenzione sulle conseguenze previste dalla legge per falsità e dichiarazioni mendaci.

Art. 74 Dpr 445 del 28/12/2000: "Chiunque rilasci dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico, è punito ai sensi del codice penale e dalle leggi speciali in materia ... omissis" "Qualora dai controlli effettuati dalla Pubblica Amministrazione dovesse emergere la non veridicità del contenuto della dichiarazione, il dichiarante decade immediatamente dai benefici eventualmente prodotti dal provvedimento emanato sulla base della dichiarazione non veritiera"

Trattamento dei dati personali: l'Unione ai sensi del Decreto Legislativo n. 196 del 2003 e successive modificazioni, informa che tratterà i dati, contenuti nel presente Atto, esclusivamente per lo svolgimento delle attività e per l'assolvimento degli obblighi previsti dalle Leggi e dai Regolamenti Comunali in materia.

Premessa

A proposito dell'ammissibilità dell'IVA tra i costi rendicontabili nei vari progetti PNRR, è necessario precisare che pur non essendo incluso tra i costi la cui quantificazione va riportata alla UE in sede di rendicontazione dei costi degli interventi PNRR, l'importo dell'IVA è però rendicontabile a livello di progetto se, e nel limite in cui, tale costo possa ritenersi ammissibile ai sensi della vigente normativa domestica e unionale.

In tal senso, l'art. 15, comma 1, DPR n. 22/2018 (relativo ai fondi SIE 2014-20), precisa che l'Iva realmente e definitivamente sostenuta dal beneficiario è una spesa ammissibile solo se essa non è recuperabile, nel rispetto della normativa nazionale di riferimento.

Più in generale l'art. 69, comma 3 lett. c) del Regolamento UE 1303/13 stabilisce che non è ammissibile ad un contributo "(...) l'imposta sul valore aggiunto, salvo nei casi in cui non sia recuperabile a norma della normativa nazionale sull'Iva". La "normativa nazionale di riferimento" è, ovviamente, il decreto Iva. E così, se l'ente beneficiario è ammesso, in base ai principi generali che regolano il funzionamento dell'imposta, a detrarre l'Iva (perché, ad esempio, gestisce il proprio patrimonio locativo in regime di Iva), l'imposta non potrà essere considerata come costo rendicontabile (ed ammesso al finanziamento). Al contrario, se – come avviene nella maggior parte dei casi – l'ente beneficiario non è ammesso alla detrazione dell'imposta, esso potrà considerare l'Iva come costo rendicontabile. Il punto è stato ribadito dal Servizio centrale per il PNRR della Ragioneria generale dello Stato, secondo il quale "(...) tutti i progetti sono finanziati nel loro costo integrale (comprensivo dunque dell'Iva). In sede di rendicontazione l'Iva va scorporata e considerata separatamente solo per finalità contabili nei confronti della commissione Europea".

Il caso di un servizio con IVA indetraibile

Fra le diverse casistiche derivanti dalla gestione dei Fondi del PNRR, può presentarsi l'ipotesi dell'ammissibilità a rimborso dell'Iva derivante da investimenti inerenti attività commerciali (quali ad esempio, la costruzione di un asilo nido), ma indetraibile per effetto del pro-rata o dell'opzione per la dispensa da adempimenti ex art. 36-bis.

Sebbene sia chiaro che l'Iva indetraibile è ammissibile a rimborso PNRR, è però richiesto in via tassativa che questa risulti effettivamente sostenuta e pagata.

E' chiaro che il pagamento dell'imposta avviene nei confronti dello Stato e non può che riguardare il debito Iva per split commerciale che emerge dalle fatture d'acquisto pagate nel periodo di riferimento. Il fatto è che tale debito confluisce nella liquidazione dell'Iva di periodo, che tuttavia ricomprende altri saldi (per Iva vendite a debito, per Iva acquisti a credito, per Iva split su altri acquisti a destinazione commerciale, in particolare) la cui somma algebrica complessiva dà luogo ad un unico versamento cumulativo (o saldo Iva a credito), che tuttavia sarà con ogni probabilità diverso da quello che interessa la rendicontazione PNRR.

Gli obblighi di rendicontazione: Le spese per il PNRR, di norma, devono essere rendicontate sulla piattaforma ReGis della Ragioneria generale dello Stato, con la sola eccezione di quelle inerenti progetti per la transizione al digitale, per i quali è prevista una rendicontazione forfettaria.

La FAQ PNRR/1 di Arconet ha chiarito che: "per il pagamento degli oneri e contributi previdenziali a seguito dell'emissione di un mandato cumulativo è necessaria un'apposita attestazione firmata dal dirigente responsabile con allegato un prospetto di raccordo degli F24 che evidenzia, nel dettaglio, la quota di competenza (ritenute/oneri e contributi sociali) relativa al personale dedicato al progetto di riferimento specificato con l'indicazione della Missione, componente, investimento e CUP."

Sebbene la risposta sia riferita al pagamento di stipendi, contributi ed oneri del personale, l'indicazione resta valida anche per gli ordinativi di pagamento relativi all'Iva.

Come sopra osservato, è altamente improbabile che un eventuale versamento del saldo Iva risultante dalla liquidazione periodica corrisponda all'importo dell'Iva split a debito inerente gli acquisti PNRR indetraibili. Il rischio, a questo punto, è che, pur rimanendo in sé una spesa ammissibile, tale spesa non venga poi rimborsata, non essendo possibile allegare alla rendicontazione uno specifico mod. F24 (in caso di mancato versamento dell'Iva per effetto di una liquidazione di periodo a credito) oppure, in caso di F24 "incapiente", uno specifico prospetto di raccordo attestante l'effettiva correlazione tra l'Iva a debito versata e quella non ammessa in detrazione ma ammissibile a rimborso PNRR.

Possibili risoluzioni al problema:

- 1) una prima possibilità potrebbe consistere nella predisposizione di un prospetto per evidenziare che la mancanza di versamenti è dovuta al fatto che l'Iva a credito compensava integralmente (o parzialmente) l'Iva dovuta. Sebbene ragionevole, è un metodo che non è ancora previsto dall'attuale sistema di monitoraggio e rendicontazione.
- 2) Una seconda soluzione potrebbe consistere nell'effettuare in ogni caso il versamento, a mezzo di specifici modelli F24EP, dell'Iva a debito per split commerciale che grava sugli acquisti ad Iva indetraibile relativi al PNRR utilizzando il codice tributo Iva del mese/trimestre di riferimento (ad es. 601E per le fatture pagate a gennaio). In tal modo sarebbe disponibile la documentazione puntuale richiesta per i progetti PNRR. Inoltre questa procedura determinerebbe, in caso di pro-rata, un credito Iva, che tuttavia

non potrebbe essere accertato in contabilità finanziaria prima dell'anno successivo, ovvero al momento della presentazione della dichiarazione annuale Iva, il credito stesso potrebbe essere poi oggetto di rimborso o compensazione.

La problematica in questo caso potrebbe essere legata ad uno squilibrio finanziario, dovuto allo slittamento dell'accertamento del credito corrispondente agli importi versati, al momento della presentazione della dichiarazione.

- 3) Una terza soluzione potrebbe essere quella di effettuare il versamento del debito Iva split commerciale relativo alle singole fatture ad Iva indetraibile con il codice versamento **621E**.

Sappiamo che le PA devono versare, l'Iva dovuta a seguito di scissione dei pagamenti per gli acquisti della sfera istituzionale, con l'F24EP codice tributo 620E. Invece, le PA che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate ai fini Iva (articolo 5, comma 1, Dm 23 gennaio 2015), versano l'imposta dovuta in applicazione della "scissione dei pagamenti" utilizzando i codici tributo 621E per l'F24EP (possiamo definirlo nel caso in esame come un codice analogo al 620E).

A questo punto, le fatture relative al PNRR andrebbero annotate solo sul registro Iva acquisti (di conseguenza nel caso dell'asilo nido l'IVA sarebbe indetraibile) ma non nel registro Iva a debito per split commerciale. I versamenti con il cod. 621E, poi, non sarebbero presi in considerazione né ai fini delle liquidazioni periodiche, né ai fini della dichiarazione annuale.

La definizione di rimborso spese

Si è in presenza di una procedura di rimborso spese quando un soggetto (datore di lavoro o committente) eroga una somma di denaro a un altro (dipendente, collaboratore occasionale o mandatario) a titolo di rifusione della spesa sostenuta per suo conto e nel suo interesse.

La trasferta

Si è in presenza di una trasferta o missione nel caso di assegnazione provvisoria di un lavoratore a un luogo di lavoro situato in una sede differente da quella consueta.

Non si inquadrano come trasferte gli spostamenti che avvengono tra la residenza anagrafica del lavoratore e la sede di lavoro.

Di norma, il rimborso delle spese sopportate presuppone l'esistenza di una lettera di incarico, con la quale il lavoratore viene autorizzato dal datore di lavoro o committente a effettuare una trasferta o missione per esigenze di servizio.

I sistemi di rimborso delle spese di trasferta

Secondo quanto ha chiarito l'AdE con circolare n. 326/E/1997, il trattamento delle indennità di trasferta differisce in relazione alla circostanza che le stesse siano effettuate o meno all'interno del territorio comunale nel quale è fissata la sede di lavoro.

Per il Fisco, sono possibili due metodi o sistemi alternativi di calcolo dell'indennità di trasferta e, pertanto, di rimborso delle spese sostenute dai dipendenti o collaboratori in trasferta all'interno del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro ex art. 51, comma 5, e art. 52, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR):

- **sistema forfetario**, che consiste nel corrispondere un'indennità di trasferta o diaria, calcolata in modo forfetario, ai lavoratori inviati a svolgere la loro prestazione, per un periodo temporaneo, fuori dall'abituale sede di lavoro;
- **sistema analitico o a piè di lista**, con il quale si restituiscono al lavoratore esattamente le spese effettivamente sostenute, quali risultano dalla documentazione prodotta.

Il rimborso forfetario

Tale metodo consiste nell'erogazione di un'indennità forfetaria di trasferta, che è esente dall'imposta sul reddito delle persone fisiche fino a un massimo di euro 46,48 al giorno intero per la trasferta in Italia (euro 77,47 per la trasferta all'estero) ex art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986.

Se l'importo corrisposto al lavoratore è superiore a tale limite, l'eccedenza deve essere sottoposta a tassazione.

Tuttavia, se al lavoratore sono rimborsate, oltre all'indennità forfetaria, anche delle spese comprovate dalla relativa documentazione, i relativi rimborsi sono imponibili con l'eccezione delle spese di seguito indicate:

- le spese di viaggio (aereo, treno, autobus, ecc.);
- le spese di trasporto (taxi, trasporti pubblici, autovettura a noleggio).

Infine, se il lavoratore effettua la trasferta utilizzando la propria auto, può beneficiare del rimborso dell'indennità chilometrica in esenzione dal pagamento dell'IRPEF.

Il rimborso analitico o a piè di lista

Tale metodo consta del rimborso dietro presentazione di idonea documentazione probatoria delle singole spese sostenute dal dipendente o collaboratore.

Sono rimborsabili in esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, senza alcun limite d'importo, le spese di viaggio, trasporto, alloggio e vitto.

Al contrario, sono rimborsabili nei limiti di euro 15,49 al giorno per le trasferte in Italia (euro 25,82 per le trasferte all'estero) le spese telefoniche, le mance, le spese per fitness, le spese di lavanderia e le spese accessorie a quelle alberghiere (art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986).

Gli eventuali rimborsi in eccedenza a tali limiti sono imponibili come pure le eventuali indennità di trasferta erogate.

Se il lavoratore è autorizzato dal committente o dal datore di lavoro a utilizzare la propria autovettura, gli può essere riconosciuta un'indennità chilometrica in esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche. A tal fine, è consentito assumere il costo risultante dalle tariffe elaborate dall'Automobile Club d'Italia (ACI) riferito all'autovettura del lavoratore, tenendo presente che i chilometri addebitati devono essere coerenti con la distanza della località di trasferta rispetto alla sede di lavoro.

Le tabelle elaborate dall'ACI

L'ACI redige tabelle apposite che permettono di calcolare i costi secondo le modalità previste dal Fisco e, pertanto, considerando sia la percorrenza effettiva relativa alle trasferte sia il tipo di autoveicolo utilizzato dal lavoratore (www.aci.it).

Sono di due tipologie le tabelle elaborate periodicamente dall'ACI:

- le tabelle che riportano i costi chilometrici di esercizio correlati all'effettuazione di trasferte per conto dell'azienda con impiego dell'auto personale da parte del dipendente o collaboratore;

- le tabelle che espongono i fringe benefits imponibili in capo al dipendente o collaboratore, al quale l'azienda concede il veicolo aziendale in uso promiscuo (aziendale e personale).

Il rimborso chilometrico costituisce un'indennità erogata al lavoratore dipendente o al professionista per l'utilizzo dell'auto di proprietà o che comunque è nella sua disponibilità per espletare l'attività lavorativa.

Il dipendente o il collaboratore, in trasferta per conto dell'Ente al di fuori del comune di riferimento, ha diritto a percepire un rimborso per ogni chilometro percorso dalla sede del luogo di lavoro fino al luogo di destinazione e ritorno.

Il punto di partenza del viaggio coincide con l'indirizzo della sede aziendale in conformità a quanto pattuito nel contratto di assunzione o di collaborazione.

Le spese documentate e quelle non documentate nel lavoro autonomo

Le spese degli artisti e professionisti, dei titolari di altri redditi di lavoro autonomo, dei lavoratori autonomi occasionali, nonché quelle dei lavoratori dipendenti e dei collaboratori coordinati e continuativi, che costituiscono oggetto di rimborso, possono essere suddivise in due categorie principali:

1. le **spese documentate, anticipate in nome e per conto del committente** (vitto e alloggio, viaggio, valori bollati, imposte e tasse anticipate, diritti, visure, ecc.);
2. le **spese non documentate** o forfetarie (indennità chilometriche, diarie, ecc.).

Tale distinzione dispiega i suoi effetti in merito al regime di soggezione all'IVA e all'IRPEF dei rimborsi spese.

In particolare, le somme anticipate in nome e per conto del committente e a questa addebitate in fattura (poiché dovute a titolo di rimborso da parte del committente del servizio) sono escluse dalla formazione della base imponibile IVA in base al disposto dell'art. 15 del d.P.R. n. 633/1972, come confermano le indicazioni contenute nella ris. AdE n. 110/E/2003 e nella ris. AdE n. 133/2004.

Relativamente alle imposte sui redditi, non partecipano alla formazione del reddito di lavoro autonomo (AdE c.m. n. 1/1973).

In base alla circ. IRDCEC n. 37/IR del 9 gennaio 2014, le spese, analiticamente documentate, rimborsate all'esercente arti o professioni sono totalmente ininfluenti sulla determinazione del suo reddito di lavoro autonomo per cui, da un lato, il rimborso non è imponibile, e, dall'altro, quale naturale contropartita, i costi riferibili alle spese rimborsate non sono ammessi in deduzione.

Ai rimborsi delle sole spese strettamente necessarie per lo svolgimento dei seminari scientifici ai docenti e ricercatori, che rendono la loro prestazione occasionale a titolo gratuito e, quindi, in assenza di un compenso, nella forma di spese di vitto e alloggio e di spese di viaggio, non si applica la ritenuta d'acconto (ris. Ag. Entr. n. 49/E/2013).

Il trattamento fiscale e previdenziale dei rimborsi

Il dipendente

I rimborsi spese percepiti dai dipendenti sono sempre esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

Per le trasferte effettuate nel Comune, risultano esenti i soli rimborsi delle spese di trasporto comprovate con documenti del vettore e, quindi, sono soggette a IRPEF le somme corrisposte a titolo di rimborso per l'uso della propria auto.

Le indennità di trasferta o di missione, nonché i rimborsi di spese sostenute in occasione di tali trasferte o missioni, partecipano alla determinazione del reddito imponibile solo per gli importi che eccedono una certa soglia, individuata in euro 46,48 al giorno per le trasferte effettuate fuori dal territorio del Comune dove è fissata la sede di lavoro e in euro 77,47 al giorno per quelle effettuate all'estero ex art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986 (ris. Ag. Entr. n. 207/E/2007).

Ai sensi della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 92/E del 30 ottobre 2015, i rimborsi chilometrici erogati per l'effettuazione della prestazione lavorativa in un comune diverso da quello in cui è situata la sede di lavoro di assegnazione (c.d. missione temporanea) sono esenti da imposizione, sempre che, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia calcolato in base alle tabelle ACI, avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.

Tutti tali elementi devono emergere dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

Il lavoratore autonomo occasionale

I collaboratori occasionali sono lavoratori autonomi, le cui prestazioni non presentano i caratteri dell'abitudine e della continuità, ma della saltuarietà e, pertanto, i relativi redditi sono annoverati tra i redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del d.P.R. n. 917/1986.

Si rileva che, per essere qualificata come occasionale, l'attività non deve rientrare nell'esercizio dell'arte o della professione.

Tutte le somme erogate a soggetti non residenti in ordine ad attività di lavoro autonomo occasionale svolto in Italia sono assoggettate alla ritenuta alla fonte nella misura del 30% ex art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973, compresi gli importi che rappresentano

rimborsi spese, secondo quanto ha chiarito la r.m. n. 150/E/1996, anziché nella misura del 20% stabilita dal Legislatore per i soggetti percettori residenti.

A norma dell'art. 44, comma 2, del d.l. n. 269/2003, convertito con modificazioni con la l. n. 326/2003, i lavoratori autonomi occasionali devono iscriversi alla Gestione separata istituita presso l'INPS di cui all'art. 2, comma 26, della l. n. 335/1995, solo e per i redditi fiscalmente imponibili superiori a euro 5.000 l'anno, tenendo in considerazione il totale dei compensi erogati da tutti i committenti occasionali.

Non si deve effettuare la ritenuta sui compensi, comprensivi dei rimborsi spese, erogati a titolo di lavoro autonomo non esercitato abitualmente, il cui ammontare non è superiore a euro 25,82, sempre che tali compensi non rappresentino un acconto di maggiori compensi (art. 25, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973).

Secondo quanto ha precisato l'AdE con la ris. n. 49/E/2013, ai rimborsi delle sole spese strettamente necessarie corrisposti per lo svolgimento di seminari scientifici a docenti e ricercatori (c.d. invited speakers), che rendono la loro prestazione occasionale in via gratuita e, pertanto, in assenza di un compenso, nella forma di spese di vitto e alloggio e di spese di viaggio, non si applica la ritenuta d'acconto. In tale ipotesi, si genera, infatti, un reddito diverso derivante da lavoro autonomo occasionale pari a zero, anche se le spese sono sostenute in un diverso periodo di imposta.

La semplificazione non è però applicabile quando il compenso, anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente, eccede le spese strettamente necessarie per lo svolgimento dell'attività occasionale con la conseguente applicazione della ritenuta d'acconto sull'intero importo erogato dal committente.

Tabella: **Obblighi fiscali e previdenziali per il lavoratore autonomo occasionale**

Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali	Note
Rimborsi forfetari (indennità chilometriche, diarie, ecc.).	Sì.	No.	Sì.	(2)
Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	No.	Sì.	(1) (2)
Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente effettuate al fine di rendere la prestazione (diritti di segreteria di pubblici uffici, visure camerali o catastali, compensi ad agenzie private per ottenere informazioni, acquisto libri o supporti informatici, digitali, ecc.).	No.	No.	No.	
(1) Ai rimborsi delle sole spese strettamente necessarie per lo svolgimento dei seminari scientifici ai docenti e ricercatori, che rendono la loro prestazione occasionale a titolo gratuito e, quindi, in assenza di un compenso, nella forma di spese di vitto e alloggio e di spese di viaggio, non si applica la ritenuta d'acconto (ris. Ag. Entr. n. 49/E/2013).				
(2) Ai sensi dell'art. 44, comma 2, del d.l. n. 269/2003, convertito con modificazioni con la l. n. 326/2003, i lavoratori autonomi occasionali devono iscriversi alla Gestione separata INPS di cui all'art. 2, comma 26, della l. n. 335/1995, unicamente per i redditi fiscalmente imponibili superiori a euro 5.000 l'anno, tenendo in considerazione il totale dei compensi erogati da tutti i committenti occasionali.				

Il trattamento delle spese sostenute dal professionista (lavoratore autonomo)

La quantificazione del reddito dei professionisti e degli artisti avviene (art. 54, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986):

- in modo analitico quale differenza tra i compensi percepiti, a esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e degli oneri previdenziali posti a carico del soggetto erogante, e le spese effettuate, per i lavoratori autonomi in regime di contabilità ordinaria o semplificata;
- secondo il principio di cassa, in base alla differenza tra i compensi incassati e le spese effettivamente sostenute nello svolgimento della professione.

Dal punto di vista tributario, i rimborsi spese possono essere classificati in due categorie fondamentali:

- Pagamenti anticipati professionista in nome e per conto dei clienti (a titolo esemplificativo, valori bollati, vidimazioni, diritti di cancelleria e di visura, acquisti di materiali, imposte e tasse anticipate per conto dei clienti).

Ai sensi della r.m. n. 360393/1978, nonché della c.m. n. 1/1973, le spese sostenute in nome e per conto della controparte, provate da una documentazione a questa intestata ovvero costituite dai diritti corrisposti agli Uffici finanziari e risultanti da un'apposita specifica di liquidazione effettuata nel modulo intestato al cliente committente del servizio e a quest'ultimo rimesso a giustificazione della richiesta di rimborso, non concorrono alla formazione della base imponibile IVA per il disposto dell'art. 15, punto 3, del d.P.R. n. 633/1972.

Se la fattura o ricevuta emessa dal fornitore è intestata direttamente al cliente, il relativo importo non solo non è soggetto a IVA, ma nemmeno a ritenuta d'acconto, in quanto costituisce un elemento estraneo al reddito, e, al momento in cui il cliente provvederà a rimborsare tali importi, il professionista emetterà nei suoi confronti un documento escluso dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ex art. 15 del d.P.R. n. 633/1972, con l'applicazione della marca da bollo pari a euro 2,00 per importi superiori a euro 77,47.

Si ricorda che la predetta documentazione va allegata alla fattura emessa dal professionista.

Se la fattura o ricevuta è cointestata al cliente e al professionista, il suo ammontare, pur non essendo sottoposto a IVA, deve scontare la ritenuta d'acconto, dal momento che costituisce un elemento positivo di reddito.

2. Pagamenti effettuati dall'esercente un'arte o professione in proprio a fronte di una consulenza specifica richiesta dal cliente o, comunque, in seguito a un incarico affidato dal cliente (a titolo esemplificativo, sostenimento di spese per viaggi, vitto e alloggio con riferimento a consulenze svolte in Italia con documento giustificativo intestato al professionista).

Con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, l'esercente ha la possibilità di dedurre dal reddito di lavoro autonomo i costi effettuati in relazione a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande nei limiti del 75% e, comunque, per non più del 2% dell'importo dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Con decorrenza dal periodo di imposta 2015, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente per conto del professionista non rappresentano un compenso in natura per il professionista.

Allo stesso modo, con decorrenza dal periodo di imposta in corso dal 31 dicembre 2017, le prestazioni di trasporto e viaggio, qualora siano sostenute dal committente per conto del professionista (art. 7- quater, comma 5, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con la L. 1 dicembre 2016, n. 225), non sono compensi in natura.

Tabella Obblighi fiscali e previdenziali per il professionista

Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali	Note
Rimborsi forfetari (indennità di trasferta, indennità di viaggio e rimborsi chilometrici non documentati).	Sì.	Sì, aliquota ordinaria.	Sì.	(1)
Vitto e alloggio, viaggio e trasporto, documentati, comprese le relative spese di viaggio e soggiorno, sostenute fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	Sì, aliquota ordinaria.	Sì.	
Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente.	No	No	No.	(2)

(1) Sono assoggettati a ritenuta, oltre che a IVA, e sono assimilati ai compensi i rimborsi per spese di viaggio, vitto e alloggio che il professionista sostiene per l'espletamento di incarichi affidati dal cliente, in quanto si tratta di spese sostenute direttamente per lo svolgimento dell'attività (r.m. n. 20/E/1998 e ris. Ag. Entr. n. 69/E/2003).

(2) Le spese sostenute dal professionista in nome e per conto del cliente, purché regolarmente documentate e intestate al cliente, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 15 del d.P.R. n. 633/1972. Inoltre, tali spese non sono assoggettabili a ritenuta d'acconto, in quanto i relativi documenti sono direttamente intestati e sostenuti dal cliente.

Il volontario

L'attività del volontario non si configura né come un rapporto di lavoro dipendente né come un rapporto di lavoro autonomo, ma si fonda su un rapporto di lavoro svolto in forma gratuita e, pertanto, non può essere retribuita in alcun modo, nemmeno dal beneficiario. Quindi, la qualifica di volontario risulta incompatibile con qualunque forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di natura patrimoniale con l'organizzazione (ad esempio, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale come l'AIDO o l'AVIS) cui il volontario partecipa.

Nessuna disposizione fiscale regola i rimborsi spese corrisposti ai volontari.

Ai sensi dell'art. 2, comma 2, della legge n. 266/1991 (Legge quadro sul volontariato), al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro determinati limiti preventivamente fissati dalle organizzazioni stesse, sempre che le spese in parola siano rigorosamente documentate e inerenti all'attività espletata dall'organizzazione.

È da ritenersi che tra le spese non rimborsabili debbano essere ricomprese anche quelle sostenute dal volontario per recarsi presso la sede dell'organizzazione di volontariato cui aderisce.

A tal fine, risulta plausibile solo il metodo di rimborso analitico o a piè di lista.

Tabella Obblighi fiscali e previdenziali per il volontario

Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali
Rimborso forfetario (indennità chilometrica, ecc.).	Sì.	No.	No.
Spese documentate di viaggio e trasporto (sostenute nell'ambito del Comune di domicilio fiscale oppure al di fuori dello stesso).	No.	No.	No.
Spese documentate di vitto e alloggio.	No.	No.	No.
Altre spese documentate (materiale di cancelleria utilizzato per le attività sociali, biglietti di ingresso a parchi o musei, telefonate o fax per comunicare con la sede dell'ente o con gli utenti del servizio).	No.	No.	No.

I documenti giustificativi

Natura della spesa sostenuta	Documento probatorio idoneo
Vitto e alloggio.	Per ragioni di cautela fiscale, è opportuno che i documenti di spesa siano intestati sia al datore di lavoro o committente sia al lavoratore e che siano conformi alla vigente normativa in materia di imposta sul valore aggiunto. In generale, non è sempre necessaria l'emissione della fattura. Devono ritenersi fiscalmente deducibili anche i costi documentati da ricevuta fiscale o da altro documento giustificativo, sempre che tali documenti, debitamente quietanzati, contengano gli elementi di identificazione dell'emittente che ha prestato il servizio e del lavoratore che ne ha usufruito. Si ritiene valida anche la ricevuta fiscale non integrata con gli estremi del committente e del lavoratore, purché appaia in modo certo e univoco la connessione tra la spesa sostenuta e la trasferta o missione, nei limiti di tempo e di luogo della trasferta preventivamente autorizzati dall'impresa.
Viaggio con mezzi di trasporto pubblico.	Tali spese sono direttamente documentabili con l'esibizione da parte del lavoratore dei relativi biglietti (biglietti ferroviari, biglietti aerei, biglietti marittimi, ecc.).
Viaggio con auto di proprietà dell'impresa.	Non compete alcun rimborso al lavoratore incaricato, in quanto i costi specifici fanno capo direttamente al datore di lavoro o al committente senza incidere sul lavoratore (carburante, lubrificante, manutenzione, riparazione, ricambi, pedaggi autostradali, ecc.).
Viaggio con auto di proprietà del lavoratore.	È necessario che in sede di liquidazione delle spese, l'ammontare dell'indennità sia determinato in base alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal lavoratore, oltre che al costo chilometrico calcolato secondo il tipo di autovettura. Tutti gli elementi suindicati devono risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro o committente.
Pedaggi autostradali.	Occorre allegare alla nota spese la ricevuta del pedaggio (o la fattura di utilizzo del TELEPASS).