



**Scuola Centrale. Servizio Formazione Lazio, Abruzzo, Molise e Sardegna**

*SEMINARIO DI PERFEZIONAMENTO*

*La regolarità fiscale della documentazione di spesa*

**Vincenzo Cuzzola**

# **La documentazione fiscale per la spesa corrente**

Frosinone

13 maggio 2010

## LA DOCUMENTAZIONE FISCALE PER LA SPESA CORRENTE

La documentazione di spesa che deve necessariamente accompagnare ogni provvedimento di liquidazione (anche se in questa sede ci limiteremo alla sola spesa corrente) va analizzata anche dal punto di vista fiscale, onde verificarne la regolarità e cioè la verifica del corretto trattamento, appunto dal punto di vista fiscale.

La nostra analisi affronterà le operazioni di spesa corrente negli enti locali (ma i concetti che esporremo saranno utili anche negli enti pubblici in genere).

La spesa di personale, come la spesa per acquisizione di beni e servizi, come la spesa per utilizzo di beni di terzi ovvero per erogazione di trasferimenti a soggetti terzi, comporta un preciso trattamento fiscale in funzione delle diverse configurazioni che la stessa può assumere, come in funzione del soggetto che beneficia della spesa dell'ente.

Le diverse tipologie di spesa sopra elencate quindi vengono dimostrate da documenti fiscali differenti, che formano appunto, assieme alle regole del trattamento fiscale, l'oggetto del presente lavoro.

### 1. LA SPESA DI PERSONALE

Il documento che dimostra la spesa sostenuta per il personale è la cd **busta paga** (o meglio prospetto paga). Nel presente lavoro verranno date per scontate tutte le regole che sovrintendono la elaborazione del prospetto paga, cioè il trattamento economico, il trattamento fiscale ed il trattamento previdenziale dei compensi di lavoro, andando ad affrontare la tematica del corretto inquadramento delle somme che a vario titolo vengono erogate al dipendente. Assume in questa sede quindi fondamentale significato il principio della omnicomprensività.

#### 1.1 Il principio della omnicomprensività della retribuzione al dipendente

Il datore di lavoro deve effettuare le ritenute a titolo di acconto con riferimento a tutte le somme ed i valori che il lavoratore dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro (principio di omnicomprensività), anche se taluni di questi sono corrisposti da soggetti terzi per effetto di un qualunque collegamento esistente con quest'ultimo. Ciò significa che tra il sostituto d'imposta ed il terzo erogatore o il dipendente sarà obbligatorio un sistema di comunicazioni che consenta di assoggettare correttamente a tassazione il totale reddito di lavoro.

In sostanza, ai fini dell'applicazione della ritenuta, qualora vi sia un "collegamento" tra terzo erogatore e datore di lavoro, il soggetto tenuto ad operare la ritenuta è il datore di lavoro anche se, di fatto, le somme o i valori sono materialmente erogati dal terzo.

Il terzo erogatore, al fine di consentire al datore di lavoro di effettuare la ritenuta sugli emolumenti, deve comunicare tempestivamente a quest'ultimo l'avvenuta erogazione dell'emolumento e, se trattasi di un bene in natura, l'importo del valore da assumere a tassazione.

La *Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 76/E del 24 marzo 2009* offre anche lo spunto per richiamare alla memoria le regole della omnicomprensività, unitamente a quelle della retribuzione e dell'armonizzazione degli imponibili fiscali e previdenziali.

Già precedentemente con la *Risoluzione n. 126/E del 5 giugno 2007* l'Agenzia affronta incidentalmente il tema del principio di omnicomprensività del reddito di lavoro dipendente fiscalmente rilevante.

Sembra opportuno quindi richiamare alla memoria non soltanto il tema appunto della omnicomprensività, ma anche quello correlato della armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali, sancito dal D. Lgs 314/97 ed ampiamente spiegato nella circolare 326/E/97, per gli aspetti fiscali, e nella circolare 28/98 Inpdap, per gli aspetti previdenziali.

“Ai sensi dell'art. 51, comma 1, del Tuir, il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori (dei beni e servizi) in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. In altri termini, la richiamata disposizione sancisce il principio di onnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente fiscalmente rilevante e, quindi, **la totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve in relazione al rapporto di lavoro dipendente, salve le tassative deroghe contenute nei successivi commi del medesimo art. 51**”.

## 1.2 L'imponibile fiscale e previdenziale

Il concetto di imponibile fiscale e previdenziale ha subito, negli ultimi anni, un notevole cambiamento in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs n.314/97 che ha introdotto disposizioni innovative in tema di armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi da lavoro dipendente.

In particolare, l'art.6 del citato decreto <sup>1</sup>, ha statuito il principio della unificazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali.

Pertanto, a decorrere dall'1/01/98, costituiscono redditi da lavoro dipendente, ai fini contributivi, quelli elencati dall'art.49, comma 1°, del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica n.917 del 22/12/1986, con l'esclusione dalla base imponibile contributiva delle voci elencate in modo analitico dal D.Lgs n.314/97 agli art.2 e 3 comma 2 e all'art.6 comma 4.

In tale contesto, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art.50 del T.U.I.R. n.917/86), non rientrano nell'ambito di applicazione della normativa contributiva previdenziale.

Secondo l'articolo 6 del D.lgs 314 del 1997, sono da considerare redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli indicati nell'articolo 49 e 51, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi n. 917 del 1986, maturati nel periodo di riferimento secondo il principio di competenza, ad eccezione delle gratificazioni annuali o periodiche, dei conguagli retributivi e i premi di produzione, che sono invece assoggettati a contribuzione nel mese di corresponsione.

### • Fanno parte dell'imponibile :

Stipendi, salari superminimi, guadagni a cottimo, indennità di mancato cottimo, ed i seguenti trattamenti accessori:

Straordinari

Compensi in natura

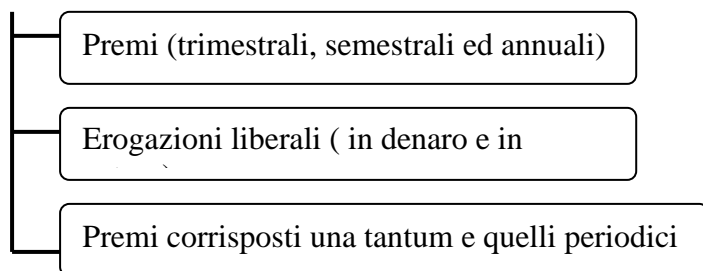
Mensilità aggiuntive

Compensi incentivanti

Gratifiche annuali di bilancio

Gratifiche (natalizie e pasquali)

<sup>1</sup> Sostitutivo della previgente disciplina in materia di determinazione della retribuzione da assoggettare a contributo ai fini pensionistici



• **Non sono soggetti ad imposizione:**

- a) le erogazioni liberali concesse in occasioni di festività o ricorrenze (matrimonio, nascita di un figlio) alla generalità o a categorie di dipendenti d'importo non superiore ad euro 258,23; la parte eccedente è soggetta a contributo (*disposizione oggi abrogata*);
- b) i sussidi occasionali, la cui erogazione è legata ad uno stato di bisogno dei percettori (lutto, malattia, furto, incendio, ecc.) che, come tali, non sono previsti come obbligatori dai contratti collettivi;
- c) le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o le prestazioni e indennità sostitutive fino all'importo giornaliero di euro 5,29 corrisposte a strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione;
- d) le prestazioni di servizi di trasporto collettivo ai dipendenti anche se affidati a terzi; sono da ritenersi interamente imponibili le eventuali indennità sostitutive del servizio di trasporto;
- e) i compensi e le indennità percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che devono essere versati allo Stato o al datore di lavoro;  
(rientrano in questa casistica i compensi istat che in quanto versati al comune devono essere inseriti in busta paga assoggettandoli a contributi e ritenute)
- f) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni;
- g) le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità o a categorie di dipendenti ai fini dell'educazione, istruzione e ricreazione, con esclusione di quelle di assistenza sociale e sanitaria, e l'utilizzo delle relative opere e servizi da parte dei dipendenti e dei familiari di cui all'articolo 12 del D.P.R. n.617/86 (asili nido, impianti sportivi di proprietà dell'azienda, spacci aziendali, borse di studio, ecc.);
- h) il valore delle azioni in caso di sottoscrizione ai sensi degli articoli 2349 e 2441, ultimo comma, del codice civile;
- i) le somme trattenute ai dipendenti di cui all'articolo 10 del decreto n.917/86 ed alle condizioni ivi previste (oneri sui redditi degli immobili, spese mediche nei casi di permanente e grave infermità, assegni periodici al coniuge divorziato), nonché erogazioni effettuate dal datore di lavoro per contratto, regolamenti, accordi a fronte delle spese sanitarie di cui al medesimo articolo 10;

• **Mentre sono escluse da sola contribuzione (e quindi fiscalmente rimangono imponibili):**

- l) le somme e trattamenti tassativamente indicati nell'articolo 6 del d.l.vo 314 di seguito elencate:
  - somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto;
  - somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori (caso di prepensionamento, prima della scadenza del rapporto, per riduzione del personale). Fa eccezione la sola indennità sostitutiva del preavviso che continua ad essere assoggettata al contributo previdenziale (circolare n.63486 del 17/2/97);
  - proventi e indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento

danni quale ristoro delle perdite subite dal lavoratore in dipendenza del rapporto di lavoro (per esemplificazione, in caso di reintegrazione nel posto di lavoro per illegittimo licenziamento). In considerazione del carattere della normativa, certamente speciale, recata con riguardo alle voci tassativamente escluse dal prelievo contributivo ai fini previdenziali, le somme per interessi e rivalutazione monetaria comprese nel novellato articolo 49 del TUIR non rientrano nel coacervo contributivo;

- somme poste a carico di gestioni assistenziali e previdenziali obbligatorie per legge; somme erogate da casse, fondi e gestioni di previdenza o assistenza integrativa; proventi derivanti da polizze assicurative; compensi erogati per conto di terzi non aventi attinenza con la prestazione lavorativa;
- nei limiti ed alle condizioni stabilite dall'articolo 2 del decreto legge n.67/1997 convertito, con modificazioni, dalla legge n.135/1997, erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia corredata ad incrementi di produttività, qualità e altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati. La decontribuzione dal 1/1/1998 dovrà essere effettuata sulle suddette erogazioni entro il limite massimo del 2 per cento della retribuzione contrattuale percepita nell'anno solare di riferimento. Per l'applicazione, si rinvia alla circolare n.1 del 14 gennaio 1998 con la quale sono state illustrate le modalità di versamento del contributo di solidarietà del 10 per cento da versare alle gestioni pensionistiche di appartenenza degli iscritti;
- contributi e somme a carico del datore di lavoro, versati o accantonati, sotto qualsiasi forma, a finanziamento delle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n.124, e successive modificazioni e integrazioni, e a casse, fondi gestioni previsti da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali al fine di erogare prestazioni integrative previdenziali o assistenziali a favore del lavoratore e suoi familiari nel corso del rapporto o dopo la sua cessazione. I contributi e le somme predette, diversi dalle quote di accantonamento al TFR, sono assoggettati al contributo di solidarietà del 10 per cento di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 29 marzo 1991, n.103, convertito con modificazioni dalla legge 1° giugno 1991, n.166, e al citato decreto legislativo n.124 del 1993 e successive modificazioni a carico del datore di lavoro e devoluto alle gestioni pensionistiche di legge cui sono iscritti i lavoratori. Resta fermo l'assoggettamento a contribuzione ordinaria nel regime obbligatorio di appartenenza delle quote ed elementi retributivi a carico del lavoratore destinati al finanziamento delle forme pensionistiche complementari e alle casse fondi e gestioni predetti. Resta fermo, altresì, il contributo di solidarietà a carico del lavoratore nella misura del 2 per cento di cui all'articolo 1, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 14 dicembre 1995, n.579;
- trattamenti di famiglia di cui all'articolo 3, comma 3, lettera d) del d.P.R. n.917/1986. Resta soggetto a contributo ogni emolumento per carichi di famiglia erogato a carico del datore di lavoro in assenza delle condizioni di legge o eccedente i limiti previsti dall'indicato art.3, comma 3, lettera d) del d.P.R. n.917/86 nel testo sostituito dall'art.1, comma 1, del decreto legislativo n.314/97.

Come si comprende quindi tutte le somme corrisposte dal datore di lavoro al lavoratore, in costanza di rapporto di lavoro, per il principio della omnicomprensività vengono attratte all'imponibile, fiscale e previdenziale, quali redditi di lavoro dipendente.

## **1.2 Rimborsi spese detassati solo per le trasferte al di fuori del comune**

L'Agenzia delle Entrate nella *Ris. n. 53/E del 25 febbraio 2009* interviene per l'ennesima volta precisando che anche le erogazioni contrattuali, eventualmente previste nei contratti del pubblico

impiego in misura fissa (e non a pié di lista) a fronte di trasferte extra comunali del dipendente sono esenti da tassazione.

Infatti secondo l'agenzia l'indennità che il corpo dei vigili del fuoco corrisponde ai propri dipendenti - denominata "una tantum per servizi fuori sede", - (ricollegata dall'accordo contrattuale all'assolvimento di compiti istituzionali al di fuori della propria sede di servizio), é ricompresa tra le indennità di trasferta in quanto remunera l'attività prestata in una località distante in modo significativo dalla sede di servizio.

L'agenzia ritiene inoltre opportuno precisare che il citato comma 5 dell'art. 51 prevede le ipotesi di detassazione con esclusivo riferimento alle trasferte o missioni effettuate al di fuori del territorio comunale.

Le indennità eventualmente percepite dai dipendenti per trasferte all'interno del territorio comunale in cui è ubicata la sede di lavoro sono invece interamente ricomprese nella determinazione della base imponibile .

Cogliamo l'opportunità per un veloce ripasso di quelle che sono le regole per la detassazione dei rimborsi spese di trasferta ai dipendenti ed assimilati, non senza rammentare che detta detassazione non è invece prevista per i compensi di lavoro autonomo, abituali o occasionali che siano.

Detassazione rimborsi spese di trasferta	
Compensi da lavoro <del>autonomo, abituale, occasionale</del>	Compensi da lavoro dipendente ed assimilati

### **Definizione giuridica di trasferta o missione**

L'art 51 del Tuir, con formulazione onnicomprensiva, dispone che "il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti, anche sotto forma di erogazioni liberali", purché riferibili al rapporto di lavoro e ad un determinato periodo d'imposta.

Ne consegue che, alla nozione di reddito devono ricondursi, necessariamente, anche i compensi percepiti dal lavoratore a titolo di rimborso spese. Ciò, nel rispetto del principio di onnicomprensività a mente del quale costituisce materia imponibile tutto ciò che viene percepito in relazione al rapporto di lavoro, in virtù del fatto che il legislatore riconosce al dipendente specifiche detrazioni volte a compensare i costi sostenuti dallo stesso per la produzione del reddito, che viene perciò a configurarsi come reddito netto.

Il suddetto regime di totale imponibilità subisce, tuttavia, delle deroghe con riferimento a specifiche ipotesi, rigorosamente indicate dalla norma (cfr. art. 51 del Tuir), relative a determinate somme erogate a titolo di rimborso spese, per le quali è stato previsto un sistema di tassazione agevolato.

É opportuno precisare che la disciplina di favore con cui si dispone il non assoggettamento (totale o parziale) a tassazione, contenuta nell'art 51, comma 5, del Tuir è applicabile solamente a quegli indennizzi corrisposti al dipendente per rifonderlo delle spese che lo stesso ha sostenuto nell'interesse esclusivo del datore di lavoro, relativamente all'espletamento di una determinata prestazione lavorativa e non anche a quei rimborsi erogati a titolo di copertura spese effettuate dal dipendente per la produzione del proprio reddito di lavoro.

Occorre, a tal proposito, richiamare la circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997 con la quale si precisa che non concorrono a determinare il reddito dei dipendenti "... quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente per snellezza operativa,...". In definitiva, l'Amministrazione finanziaria agevola i rimborsi spese che costituiscono mera rifusione degli oneri sostenuti dal lavoratore a favore dell'azienda per le prestazioni poste in essere in luogo diverso dall'abituale sede di lavoro.

Ne risulta, pertanto, che il trattamento fiscale riservato ai rimborsi percepiti dai prestatori di lavoro dipendente è indissolubilmente legato al concetto di "trasferta". Nozione questa, che pur non

trovando puntuale riscontro legislativo è desumibile *a contrario* dalla regola generale secondo cui il lavoratore dipendente è tenuto a svolgere la prestazione di lavoro nel luogo stabilito dal datore di lavoro, generalmente indicato nel contratto ovvero nella lettera di assunzione. Alla luce di questa enunciazione è da considerarsi, dunque, “trasferta” l’attività che il dipendente svolge al di fuori della sede abituale di lavoro.

Secondo la decisione n. 139 del 7.2.1995 del TAR del Lazio, sez. II, resta confermato, ai sensi dell’art. 3, comma 2 lett. d) della legge 836/1973e, il criterio secondo il quale il dipendente sia ritenuto in trasferta, con conseguente attribuzione allo stesso delle indennità connesse, solo quando la località da raggiungere si trovi in un comune diverso e distante oltre 10 km dal proprio ufficio, tanto che deve del tutto prescindersi da ulteriori criteri relativi all’individuazione del centro abitato ove l’ufficio si trovi o all’apprezzabilità dello spostamento che il dipendente deve effettuare a questo fine .

A questo proposito, dopo aver precisato che i rimborsi “detassati” sono solo quelli che presuppongono la trasferta, possiamo rilevare che, secondo quanto previsto dall’Amministrazione finanziaria con la circolare n. 326/E, bisogna che ricorrano delle precise condizioni.

- a) la prestazione lavorativa deve essere svolta dal lavoratore fuori dalla sede di lavoro in relazione ad uno specifico incarico impartito dal datore;
- b) l’allontanamento dalla sede di lavoro deve essere necessariamente temporaneo, pena lo sconfinamento nell’istituto del “trasferimento”.

La disciplina afferente al trattamento economico di missione, dettata per i dipendenti del settore pubblico prevede, infatti, che la corresponsione di detta indennità sia subordinata all’espletamento “temporaneo” di un incarico che il dipendente è chiamato a svolgere fuori della sua sede abituale d’ufficio. La temporaneità, come elemento caratterizzante della trasferta, va riferita ad una esigenza di servizio di natura transitoria, posto che per esigenze permanenti non si fa certamente ricorso all’istituto della missione, ma a quello del trasferimento.

Nell’ambito della stessa normativa è possibile rinvenire, inoltre, la disciplina in concreto applicabile alla fattispecie in esame con cui si individuano ad esempio la distanza chilometrica minima, l’orario minimo impiegato ed altri aspetti di vario genere che devono sussistere nel caso di trasferta. Fondamentale importanza va riconosciuta, anche, alla durata della missione ad al criterio in base al quale la stessa viene ad essere computata, atteso che in tal modo è possibile stabilire quando ed in qual misura debba essere corrisposta l’indennità in questione. Si prevede, in particolare, che la missione eseguita, anche se occasionalmente, nella medesima località non può protrarsi per un tempo superiore ai 240 giorni e che la sospensione della stessa per un periodo superiore a 60 giorni fa venire meno l’elemento della continuità.

Da ultimo, è bene rammentare che, nell’individuazione della sede di lavoro, né il legislatore né, tanto meno, l’Amministrazione finanziaria hanno possibilità di interferire, in quanto la stessa è, ovviamente, rimessa alla libera decisione delle parti contrattuali; per le medesime ragioni non è consentito sindacare le modalità di erogazione ovvero gli importi dei rimborsi fissati a tale scopo. In tal senso, il legislatore fiscale si è limitato ad individuare i criteri ed il regime di tassazione applicabile alle somme che il datore di lavoro rifonde al prestatore a titolo di rimborso, per le spese sostenute da quest’ultimo in occasione delle trasferte lavorative e, nel dettare le norme impositive di riferimento ha operato un distinguo in relazione all’ambito territoriale in cui la trasferta ha luogo.

Le missioni sono suddivise in quelle di durata superiore alle 24 ore ed in quelle di durata inferiore alle 24 ore.

## **Il trattamento dei rimborsi di spese**

L’art 51 del Tuir più volte sopra citato disciplina dettagliatamente il trattamento dei rimborsi di spese erogati in occasione di trasferte effettuate al di fuori della sede abituale di lavoro, individuando tre diversi regimi di tassazione in funzione del differente sistema di corresponsione adottato.

La norma, in particolare, considera distinte ipotesi di non concorrenza alla formazione del reddito imponibile del dipendente per i compensi erogatigli a titolo di rimborso spese a seconda che le stesse vengano, rispettivamente, corrisposte a titolo di:

- indennità forfetaria;
- rimborso misto;
- rimborso analitico.

Tuttavia, è bene precisare che la scelta di uno dei tre sistemi risulta essere vincolante per l'intera durata della trasferta, poiché non è consentito adottare, nell'ambito della stessa missione, criteri diversi per le singole giornate.

Indennità forfetaria

La norma prevede che qualora l'indennità di trasferta venga corrisposta in misura forfetaria, la stessa non concorre a formare il reddito del percipiente fino all'importo massimo di € 46,48 (lire 90.000) giornaliera, elevato a € 77,47 (lire 150.000) per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto. L'importo delle indennità non soggetto a tassazione, non subisce comunque alcuna riduzione con riferimento alla durata della trasferta, per cui risulta ininfluente che la stessa sia inferiore alle 24 ore o che comunque non comporti alcun pernottamento fuori sede, poiché la quota di franchigia esclusa da imposizione resta fissata entro i limiti stabiliti dalla norma. Siffatto regime di non tassabilità viene esteso, finanche ai rimborsi analitici delle spese di viaggio e di trasporto, comprese quelle corrisposte sotto forma di indennità chilometriche, che non concorrono a formare il reddito quando le stesse vengono rimborsate separatamente sulla base di idonea documentazione; sono, invece, soggetti ad imposizione tutti i rimborsi di spese che pur se analiticamente documentati, vengano corrisposti in aggiunta all'indennità forfetaria di trasferta (salvo quanto specificatamente previsto per le ipotesi di rimborso misto).

Riassumendo:

	Forma reddito	Non forma reddito	
Trasferte	Se $\geq 46,68$	Se $\leq 77,47$	} Importi al netto delle spese di viaggio e trasporto
Trasferte all'estero	Se $\geq 77,47$	Se $\leq 46,68$	
	↓	↓	
	soggetto a tassazione	non soggetto a tassazione	

Rimborso misto

Si configura il criterio misto allorché, unitamente all'indennità forfetaria, vengano rimborsate al dipendente, in maniera analitica, le spese di vitto o di alloggio, ovvero entrambe. In tal caso la norma dispone che: la quota esentata da tassazione, €46,48 - € 77,47 si riducono di un terzo. Nel caso di rimborso spese di vitto o di alloggio, nonché nei casi di vitto o alloggio fornito gratuitamente; il suddetto importo è ridotto di due terzi (da 46,48 € a 15,49 € da 77,47€ a 25,82) nelle ipotesi di rimborso spese comprensivo di vitto e alloggio ovvero nel caso di vitto e alloggio fornito gratuitamente. I rimborsi relativi a spese di viaggio e trasporto, incluse quelle corrisposte come indennità chilometrica, non concorrono comunque a formare il reddito quando siano effettuati sulla base di idonea documentazione, mentre ogni ulteriore eventuale rimborso spese, in aggiunta a quelle di vitto, alloggio, viaggio e trasporto è interamente assoggettato a tassazione.

## Rimborso analitico

Col sistema analitico, basato sul rimborso a piè di lista, il datore di lavoro provvede a rifondere ai propri dipendenti le spese sostenute durante le trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale in modo dettagliato e sulla base di idonea documentazione giustificativa esibita dal lavoratore. In tal caso, i compensi – concernenti le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, comprese quelle erogate a titolo di indennità chilometrica - determinati su base analitica non concorrono, comunque, a formare il reddito del lavoratore dipendente. Sono, inoltre, esentati da imposizione i rimborsi delle altre spese sostenute nel corso delle trasferte di cui trattasi, e quali ad esempio quelle per la lavanderia, il telefono, il parcheggio, le mance, eccetera, anche non documentabili, purché analiticamente attestate dal dipendente e fino ad un importo massimo di € 15,49 ( lire 30.000) giornaliera, elevato a € 2582 (lire 50.000) per le trasferte effettuate all'estero. L'eventuale corresponsione di una indennità aggiuntiva al rimborso analitico, indipendentemente dall'importo, concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.

## 2. L'ACQUISIZIONE DI BENI

Di solito l'ente acquisisce beni da imprenditori, quasi sempre iscritti in camera di commercio oltre che in possesso di partita iva, ma a volte può trovarsi ad effettuare acquisti da soggetti non imprenditori (cd privati), come nel caso di acquisto di collezioni di libri, quadri, ecc. Vedremo di seguito quale documentazione utilizzare per la regolarità fiscale della operazione di spesa.

La cessione di beni costituisce, ai sensi dell'art. 2 del dpr 633 1972 (norma iva), il requisito oggettivo che se unito al requisito soggettivo (la cessione deve essere effettuata da un soggetto nell'esercizio di attività di impresa ai sensi dell'art. 4 del dpr 633 1972) ed a quello territoriale, quasi sempre scontato nelle operazioni messe in essere dagli enti territoriali, comporta l'assoggettamento ad iva della operazione.

Quindi quando gli enti acquistano beni, mobili o immobili che siano, da soggetti imprenditori, le cessioni devono essere fatturate ed assoggettate ad iva, secondo le aliquote previste dalle tabelle annesse alla norma iva. Possono comunque verificarsi ipotesi di non assoggettamento ad iva (cioè fuori campo) anche in presenza di operazioni di cessione di beni poste in essere da imprenditori, come vedremo più sotto.

Quindi, quando l'ente acquista un bene, la prima verifica da effettuare consiste nel possesso o meno della partita iva da parte del soggetto cedente, infatti se, questi, ha partita iva dovrà, quasi sempre, fatturare la cessione e quelle poche volte in cui si può acquistare un bene da un soggetto in possesso di partita iva, senza che lo stesso compori una operazione soggetta iva, si è in presenza di una eccezione da valutare di volta in volta.

Allora quando si acquista un bene dal soggetto in possesso di partita iva, prima di procedere alla liquidazione, occorre verificare che venga presentata regolare fattura, assoggettata ad iva o senza addebito di iva, purché recante l'indicazione dell'articolo che ne prevede la non imponibilità o la esenzione.

Qualora la fattura, di importo superiore i 77,74 euro, non reca addebito di iva la stessa é da assoggettare ad imposta di bollo, nella misura di euro 1,81, ai sensi dell'art. 13 della tariffa allegato A al dpr 642 1972 (imposta di bollo), poiché in tal caso non opera il principio di alternatività iva-bollo, previsto dall'art. 6 della tabella B allegata al dpr citato.

Quando invece il soggetto cedente non è in possesso di partita iva, ed in tal senso rilascia apposita dichiarazione in fede ai sensi del dpr 435 del 2000, lo stesso non emetterà alcuna fattura, ma una

semplice nota di addebito, ovviamente esclusa da iva, ed assoggettata ad imposta di bollo, nella misura di euro 1,81, ai sensi dell'art. 13 della tariffa allegato A al dpr 642 1972 (imposta di bollo), poiché in tal caso non opera il principio di alternatività iva bollo previsto dall'art. 6 della tabella B allegata al dpr citato, sulla detta nota debito sarà evidenziata la dicitura operazione non soggetta ad iva in quanto resa da soggetto non imprenditore ai sensi dell'art. 4 del dpr 633 del 1972.

## **2.1 Gli acquisti intracomunitari**

In deroga al principio secondo cui la normativa transitoria in materia di scambi intracomunitari si applica nei rapporti tra soggetti d'imposta, sono considerati comunque acquisti intracomunitari, da assoggettare all'imposta nel paese di destinazione quelli effettuati da enti, associazioni o altre organizzazioni non commerciali (art. 38, comma 1, d.l. 331/93), anche non soggetti passivi dell'Iva (art. 38, comma 3, lettera c, decreto sopra citato), fra i quali appunto gli enti pubblici.

### **2.1.1 Enti non soggetti passivi**

Per motivi di semplificazione, relativamente agli enti non commerciali che non svolgono alcuna attività rilevante ai fini dell'Iva e non sono, pertanto, soggetti passivi dell'imposta, è stato stabilito di non tassare gli acquisti intracomunitari fino a un importo massimo di 10.000,00 euro annui (importo così stabilito dal cd decreto anticrisi n. 78/2009): entro tale limite, gli enti in questione possono pertanto evitare la tassazione dell'acquisto in Italia e pagare, invece, l'Iva al fornitore, come qualunque privato consumatore.

Questa previsione è contenuta nel comma 5, lettera c), dell'articolo 38, secondo cui non costituiscono acquisti intracomunitari gli acquisti di beni (diversi dai mezzi di trasporto nuovi e dai beni soggetti ad accisa) effettuati dagli enti non titolari di partita Iva, se l'ammontare complessivo degli acquisti stessi effettuati nell'anno solare precedente non ha superato, appunto, l'importo di 10.000,00 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale importo non è superato.

Opzione per l'applicazione e dell'Iva

La detassazione in Italia degli acquisti fino a 10.000,00 euro comporta, come detto, che l'operazione venga tassata all'origine, cioè nel paese membro in cui è stabilito il fornitore. In considerazione di ciò, il comma 6 dell'art. 38 accorda agli enti la facoltà di rinunciare all'esenzione e di optare, invece, per il pagamento dell'Iva italiana anche sugli acquisti intracomunitari «sotto soglia». L'opzione per la tassazione italiana è efficace fino a quando non sia revocata, e comunque almeno per un triennio purché ne permangano i presupposti. Qualora l'ente non sia tenuto a presentare la dichiarazione annuale dell'Iva, la comunicazione all'amministrazione dovrà effettuarsi allegando il quadro VO del modello Iva alla dichiarazione presentata ai fini del reddito.

Acquisti intracomunitari non tassati in Italia

Per gli acquisti intracomunitari contenuti nella soglia di esenzione, sui quali l'imposta è dovuta al fornitore, l'ente deve osservare un particolare adempimento, il cui scopo è quello di permettere all'amministrazione finanziaria di tenere sotto controllo la situazione, verificando il rispetto del limite: prima di ogni operazione d'acquisto, l'ente è tenuto a presentare all'ufficio delle entrate territorialmente competente, ai sensi dell'art. 50, comma 4, una speciale dichiarazione (modello Intra13). Qualora il limite di 10.000,00 euro venga superato, contestualmente, scatta l'obbligo di presentare la dichiarazione per chiedere il numero di partita Iva.

;

Nel caso in cui l'importo degli acquisti intracomunitari, determinato secondo le regole già dette, risulti superiore alla soglia, ovvero sia stata esercitata l'opzione per la tassazione in Italia, l'ente non soggetto passivo diventa un contribuente Iva, limitatamente agli acquisti intracomunitari. Ottenuto dall'ufficio il numero di partita Iva, dovrà comunicarlo al fornitore comunitario al fine di permettergli di fatturare la vendita senza l'addebito dell'imposta.

Ricevuta la fattura, l'ente osserverà i seguenti adempimenti, previsti dall'articolo 49 e dall'articolo 47, comma 3:

1. Numerazione progressiva della fattura estera e integrazione con l'indicazione dell'aliquota applicabile e della relativa Iva dovuta;

2. Annotazione della fattura, entro il mese successivo a quello di ricevimento, in apposito registro. Qualora l'ente non abbia ricevuto dal fornitore la fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, dovrà emettere entro il mese seguente autofattura in unico esemplare, da annotare poi nel predetto registro entro lo stesso mese di emissione.

3. Entro la fine di ciascun mese, poi, l'ente dovrà presentare all'ufficio delle entrate competente una dichiarazione relativa agli acquisti intracomunitari registrati per il mese precedente, utilizzando un apposito modello (Intra12); la dichiarazione non deve essere presentata se per il mese di riferimento non sono stati registrati acquisti.

4. Nello stesso termine bisogna pagare l'Iva dovuta sui predetti acquisti, utilizzando il modello F24 e riportando gli estremi di pagamento nella dichiarazione Intra12.

5. Infine, occorre presentare all'ufficio doganale, entro il 20 del mese successivo, l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari, modello Intra2; se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari fatti nell'anno precedente non supera 150.000 euro, l'elenco va presentato per l'intero anno, entro il 31 gennaio dell'anno successivo.

### 2.1.2 Enti soggetti passivi Iva (la generalità dei comuni)

Gli enti non commerciali che hanno il numero di partita Iva in quanto svolgono anche attività commerciali, come accennato, **sono sempre tenuti ad applicare l'Iva sugli acquisti intracomunitari, indipendentemente dall'importo** (essi non sono ammessi a beneficiare, dunque, dell'esenzione prevista, entro la soglia annua di 10.000,00 euro, a favore dei non titolari di partita Iva) **e dalla circostanza che l'acquisto riguardi la sfera istituzionale o quella commerciale.**

Gli adempimenti da osservare sono differenziati in funzione della destinazione dei beni acquistati .

- Per i beni acquistati a fini istituzionali, l'ente osserverà gli stessi adempimenti previsti per gli enti non titolari di partita Iva che effettuano acquisti tassati (dichiarazione mensile modello Intra12 ecc.);
- Per gli acquisti di beni destinati all'attività commerciale, gli adempimenti sono quelli stabiliti per la generalità dei contribuenti Iva;

- Qualora i beni siano destinati promiscuamente all'attività istituzionale e a quella commerciale, in sede di registrazione della fattura l'acquisto dovrà essere imputato a ciascun settore per la parte di rispettiva competenza, osservando i conseguenti adempimenti.

## 2.2 Acquisti su internet

Quando l'ente effettua acquisti via internet da un fornitore italiano, questi deve emettere fattura, anche se il pagamento avviene tramite carta di credito, è quanto si ricava da una lettura a contrario della *Ris. n. 274/E del 3 luglio 2008*. Diversi e più complicati invece gli adempimenti, qualora l'acquisto sia effettuato da un fornitore estero.

Il commercio elettronico può essere di due tipi:

- **indiretto** (offline): riferito alla cessione di beni materiali in cui le parti utilizzano lo strumento mediale per concludere il contratto ed eseguire il pagamento, salvo poi, in un secondo momento, spedire il bene utilizzando le vie tradizionali seguendo il sistema delle "vendite per corrispondenza" (o "vendite a domicilio"); - ai fini IVA si realizza una cessione di beni - .
- **diretto** (online): riferito alla cessione elettronica di beni virtuali (fornitura di siti web, di programmi, di immagini, di testi e di informazioni, accesso a banche dati, fornitura di musica, film e giochi, formazione a distanza, programmi artistici, sportivi, culturali, di intrattenimento ecc.) che costituisce una - prestazione di servizi- , in quanto consente alle parti di concludere la transazione con scarico telematico del prodotto acquistato sotto forma di *file* digitale con contemporanea esecuzione del pagamento in linea.

E' evidente, quindi, che le medesime operazioni di "commercio elettronico" possono avere diversi momenti di effettuazione e differenti criteri di territorialità (artt. 6 e 7 del DPR 633/72).

Vediamo gli adempimenti che l'ente è tenuto a mettere in atto a seconda che effettui acquisti di commercio elettronico da soggetti Ue ovvero extra UE

### 2.2.1 Commercio elettronico offline

Nel commercio elettronico indiretto l'ente può acquistare sia in ambito commerciale sia in ambito istituzionale, sia da fornitori comunitari (UE) sia extra comunitari (paesi terzi rispetto UE).

Ambito commerciale
--------------------

- da fornitore comunitario: L'operazione è imponibile in Italia.

l'acquirente nazionale (cioè l'ente locale che acquista) riceve la fattura senza applicazione dell'imposta e provvede ad integrarla con l'IVA italiana, ai sensi dell'art. 46 del D.L. n. 331/93.

- da fornitore extra-comunitario: L'operazione è imponibile in Italia;

l'acquirente provvede alla liquidazione e al versamento dell'IVA (e degli eventuali dazi) attraverso l'apposita dichiarazione doganale (DAU IM). Tuttavia, in base ad accordi internazionali conclusi dall'Unione Europea,

gli invii di piccoli pacchetti di valore inferiore ai 22 Euro sono, in ogni caso, esonerati da qualsiasi imposta.

#### Ambito istituzionale

- da fornitore comunitario: L'operazione è una vendita effettuata a distanza e soggetta ad IVA in Italia.

Se il cedente comunitario che invia i beni dal suo Paese non possiede una stabile organizzazione nel nostro territorio o non si è identificato direttamente, deve nominare un rappresentante fiscale per assolvere l'imposta in Italia. Peraltro, se il cedente comunitario effettua vendite a distanza nel nostro Paese, al di sotto del limite annuo di 27.888,67 Euro, versa l'imposta nello Stato membro di partenza dei beni stessi, a meno che non scelga di applicare l'imposta in Italia.

### 2.2.2 Commercio elettronico online

Il D.Lgs. 1° agosto 2003 n.273, in attuazione della Direttiva UE 2002/38/CE, ha modificato il regime IVA delle prestazioni di servizi concluse tramite mezzi elettronici (commercio online). Le cessioni di beni virtuali (software, musica, immagini ecc.) realizzano, ai fini IVA, sempre e, comunque, delle prestazioni di servizio. Da ciò scaturisce che:

- la prestazione si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo ovvero, se anteriore, a quello della emissione della fattura; risulta del tutto irrilevante sia la data di conclusione del relativo contratto, sia la data della prestazione o dell'ultimazione della prestazione;
- tali operazioni internazionali sono irrilevanti agli effetti doganali; quindi, il fornitore non dovrà porre in essere alcun adempimento doganale per queste operazioni.

Vediamo le operazioni che l'ente acquirente deve porre in essere:

#### Ambito commerciale

- da fornitore comunitario: L'operazione è imponibile in Italia; è obbligatoria l'emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17, c.3 del DPR 633/72, anche se il prestatore ha nominato un rappresentante fiscale oppure si è identificato direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del DPR 633/72.
- da fornitore extra-comunitario: L'operazione è esclusa dal campo IVA e, quindi, non è richiesto l'emissione di autofattura.

### Ambito istituzionale

- da un fornitore comunitario: L'operazione è imponibile nel Paese del fornitore che provvederà ad emettere la fattura secondo le disposizioni di legge dello Stato di sua residenza.
- da un fornitore extra comunitario: l'operazione è imponibile in Italia; se il fornitore non ha una stabile organizzazione in Italia o non ha nominato un rappresentante fiscale, è necessario che si identifichi direttamente in Italia o in un altro Paese aderente all'UE.

## 2.3 Permute

Capita spesso che gli enti acquistino beni nuovi permutando beni usati ed integrando la differenza di prezzo (esempio il fotocopiatore nuovo acquistato cedendo il fotocopiatore usato e pagando la differenza di prezzo).

Nelle ipotesi di acquisizione di beni mediante permuta, magari per una parte del prezzo, il cedente fatturerà il bene al prezzo complessivo, mentre l'ente, se il bene è utilizzato in attività commerciale, emetterà fattura al valore di permuta, se il bene invece è utilizzato in attività istituzionale si limiterà ad emettere una nota debito senza iva, ma in bollo da euro 1,81.

Infatti, ai sensi della prima parte del primo comma dell'articolo 11 del D.P.R. 633/72, si considerano "operazioni permutative" le cessioni di beni e *le prestazioni di servizi* effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o *prestazioni di servizi*; è dunque evidente l'inclusione nella fattispecie anche delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi reciprocamente intercorrenti tra soggetti passivi, seppure, come detto, comunque condizionate dall'esistenza di un nesso sinallagmatico tra le rispettive obbligazioni.

A proposito della determinazione della base imponibile, conformemente a quanto rilevato dall'Agenzia, deve avvenire nel rispetto della lettera d) del secondo comma dell'articolo 13 del D.P.R. 633/72 e, di conseguenza, facendo riferimento al valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna delle operazioni effettuate.

A questo proposito non va dimenticato che il soggetto passivo non è libero di giungere a determinazioni arbitrarie, ma deve tenere a mente il disposto del terzo comma del successivo articolo 14, il quale individua il suddetto valore nel "prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi".

Un esempio di permuta:

L'ente possiede un fotocopiatore A del valore di 1.000 euro, e decide di rinnovarlo mediante l'acquisto in permuta di un altro fotocopiatore B del valore di 1.500 euro.

Dovendo perciò un'integrazione di prezzo di 500 euro.

Il comportamento dell'ente in tale ipotesi sarà duplice:

il fornitore ———> dovrà fatturare l'intero valore del fotocopiatore B

l'ente ———> - se l'acquisto viene effettuato per attività commerciali:

dovrà fatturare il valore del fotocopiatore A + iva

- se l'acquisto viene effettuato in ambito istituzionale:

dovrà emettere nota debito del valore del fotocopiatore A, senza IVA + Bollo 1,81

## **2.4 Le operazioni escluse anche se rese da imprenditori**

- **Opere a scampo ed aree da urbanizzare**

Anche se cedute da imprenditori detti beni sono esclusi (cioè fuori campo iva), quindi in tal caso anche il cedente imprenditore (in possesso di partita iva) potrà emettere una semplice nota debito ovvero una fattura "fuori campo iva" con l'indicazione della norma che esclude da iva l'operazione stessa. Entrambi i documenti sono da assoggettare ad imposta di bollo ai sensi del combinato disposto degli articoli 13 tabella A e 6 tabella B del dpr 642/72.

Il regime di esclusione dall'IVA applicabile alle cessioni di opere ed aree di urbanizzazione primaria, recato dall'art. 51 della legge 21 novembre 2000, n. 342, è applicabile, soltanto, a quelle cessioni di aree sulle quali devono essere realizzate opere di urbanizzazione primaria o secondaria di cui all'art. 4 della legge n. 847 del 1964, integrato dall'art. 44 della legge n. 865 del 1971. Pertanto il regime di favore non si applicherà quando la cessione riguarda un'area che lo stesso Comune potrà destinare a finalità pubbliche o sociali (o comunque diverse dalla urbanizzazione), mentre il lottizzante non risulta tenuto a realizzare sulla medesima area alcuna opera di urbanizzazione.

- **Omaggi**

In base all'art. 2, comma 2, n. 4), del decreto iva costituiscono inoltre cessioni di beni "le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila (in questo caso trattasi delle cosiddette spese di rappresentanza) e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis".

Nella ipotesi di cessioni gratuite di beni da parte di una impresa la stessa avrà due possibilità: non emettere alcun documento fiscale, se ha rinunciato a monte alla detrazione pro quota sugli acquisti, ovvero emettere fattura con addebito della sola iva, che potrà ovviamente richiedere in pagamento ovvero ulteriormente omaggiare.

- **Le cessioni poste in essere dalle onlus**

L'ONLUS deve dotarsi dei registri I.V.A e operare come organizzazione imprenditoriale se la sua attività ha caratteristiche commerciali, quindi anche fatturare le prestazioni. Viene però sancita l'esclusione per le prestazioni di trasporto di malati, di ricovero e di cura, educative e sociosanitarie rese dalle ONLUS, che fattureranno pertanto fuori campo iva dette prestazioni (ovvero emetteranno

una semplice nota di addebito sempre fuori campo iva). In relazione alle attività istituzionali svolte, le ONLUS non sono soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale.

Sulle fatture fuori campo iva emesse dalle ONLUS non va apposto il contrassegno di bollo, essendo queste ultime esentate ai sensi dell'art. 27 bis della tabella B allegata al dpr 642/72.

### 3. L'ACQUISIZIONE DI SERVIZI

L'individuazione del corretto trattamento fiscale delle operazioni di acquisizione di servizi si presenta, purtroppo, molto più complesso rispetto alla acquisizione di beni. Infatti i servizi acquisiti possono consistere tanto in servizi di impresa tanto in servizi lavorativi, quali le prestazioni professionali o le collaborazioni coordinate e continuative o le collaborazioni occasionali, con un conseguente differente trattamento fiscale.

**I servizi di impresa** si caratterizzano per essere erogati da soggetti imprenditori iscritti in camera di commercio e per la quasi assenza di lavoro proprio dell'imprenditore contrapposta ad una consistente organizzazione di mezzi propri.

Gli adempimenti per le prestazioni rese in forma di impresa sono i seguenti: vanno fatturate ed assoggettate ad iva alle diverse aliquote previste, ovvero godendo di eventuali esenzioni previste dalla norma, come precisato al punto precedente nella ipotesi in cui sulla fattura non sia esposta iva (come per esempio nelle prestazioni di servizi di formazione esenti da iva) la stessa dovrà essere assoggettata a bollo (euro 1,81).

**I servizi lavorativi** (locatio operis) si caratterizzano per essere erogati da un soggetto con impiego di lavoro proprio e spesso senza alcuna organizzazione propria (collaborazioni) o con prevalente impiego di lavoro proprio e scarso impiego di mezzi (prestazioni professionali).

#### 3.1 Prestazioni rese dai professionisti

Bisogna fare una distinzione tra professionista in possesso di una partita Iva e senza la partita Iva.

- Le prestazioni rese in forma lavorativa dai professionisti in possesso di partita iva vanno fatturate, con addebito di iva e sottraendo la ritenuta di acconto, in tal caso si possono estendere le considerazioni di cui sopra sia per quanto concerne le aliquote o eventuali esenzioni sia per l'assoggettamento ad imposta di bollo.
- La parcella del professionista in possesso di partita iva è differente se il professionista è anche iscritto ad una cassa di previdenza ovvero alla gestione separata inps. Infatti nel primo caso in parcella sarà addebitata anche la quota di rivalsa per la cassa di previdenza (che varia tra il 2 ed il 4 per cento) che sarà assoggettata ad iva ma non a ritenuta. Mentre nel caso del professionista iscritto alla gestione separata la quota di rivalsa (4%) sarà assoggettata sia ad iva sia a ritenuta.

La composizione della fattura tipo di un lavoratore autonomo professionale ed il relativo regime fiscale può essere sintetizzata nel modo seguente:

Voce fattura	Contenuto	I.V.A.	Ritenuta IRPEF
Onorario	Corrispettivo da riconoscere al professionista in base all'incarico conferito	SI	SI
Contributo INPS 4%	Importo che il professionista, iscritto alla gestione separata INPS, ha facoltà di addebitare al committente	SI	SI
Contributo integrativo	Importo che il professionista, se iscritto al relativo albo, è tenuto ad addebitare al committente	SI	NO
Spese anticipate escluse	Rimborso a piè di lista spettante al professionista che ha anticipato, in nome e per conto del committente, spese legate all'incarico, purché documentate	NO	NO

A volte i professionisti in parcella addebitano somme anticipate per conto del committente (attenzione che in questa categoria non rientrano i rimborsi per trasferta, che per il lavoratore autonomo sono sempre imponibili, sia ad iva sia a ritenuta, non esistendo analoga previsione di detassazione uguale a quella prevista per il lavoro dipendente), dette somme sono escluse sia da iva (ai sensi dell'art. 15 del dpr 633/72) sia da ritenuta.

Quando il professionista emette parcella in esenzione da iva, questa va assoggettata ad imposta di bollo ai sensi dell'art. 13 tariffa allegato A al dpr 642/72.

### 3.1.1 Il pagamento dopo la cessazione della partita iva

Capita spesso che occorra liquidare la prestazione di un professionista che all'epoca dell'esecuzione della prestazione era in possesso di partita iva, cessata al momento del pagamento senza aver mai emesso parcella.

Le soluzioni individuate a detto problema sono le più disparate e quasi sempre errate, infatti secondo l'agenzia delle entrate il professionista non può cessare la partita iva senza aver prima emesso tutte le parcelle dovute e qualora avesse comunque cessato la partita iva senza aver emesse tutte le parcelle, deve riaprirla emettere le parcelle e poi cessarla nuovamente.

In tal proposito una recentissima risoluzione chiarisce ulteriormente le idee.

- Ris n. 232/E del 20 agosto 2009

Il Professionista che ha emesso fattura ad esigibilità differita non può, in linea generale, procedere alla chiusura della partita IVA, fintanto che non avviene la riscossione del credito, anche quando i rapporti creditorî pendenti sono oggetto di un procedimento giudiziario in corso, poiché la riscossione risulta ragionevolmente possibile.

Tali crediti dovranno essere regolarmente assoggettati ad IVA, atteso che al momento della loro riscossione risulteranno essere soddisfatti i requisiti richiesti ai fini dell'imponibilità, di cui all'art. 1 del DPR n. 633 del 1972.

Tuttavia, qualora il professionista volesse comunque chiudere la propria partita IVA, senza attendere l'esito del procedimento pendente, dovrà procedere al previo versamento dell'imposta indicata in fattura.

La cessazione dell'attività per il professionista non coincide, pertanto, con il momento in cui egli si astiene dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello, successivo, in cui chiude i rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte e dismettendo i beni strumentali.

Fino al momento in cui il professionista, che non intenda anticipare la fatturazione rispetto al momento di incasso del corrispettivo, non realizza la riscossione dei crediti, la cui esazione sia ritenuta ragionevolmente possibile (perché, ad esempio, non è decorso il termine di prescrizione di cui all'art. 2956, comma 1, n. 2 del codice civile) l'attività professionale non può ritenersi cessata. Si veda poi la *Ris. n. 120/E del 1° giugno 2007* sulla necessità di riapertura della partita iva per completare la emissione di eventuali fatture o parcelle non emesse alla data della cessazione.

### 3.2 Le prestazioni rese da soggetti non in possesso di partita iva

Le prestazioni rese in forma lavorativa da soggetti non in possesso di partita iva non vanno sicuramente fatturate e per quanto concerne il trattamento fiscale bisogna distinguere tra prestazioni continuative ovvero occasionali.

Prestazioni continuative

Prestazioni occasionali

### 3.3 La differenza tra collaborazione occasionale e collaborazione continuativa

Ancora troppo spesso gli enti, per correttamente inquadrare una collaborazione tra le continuative ovvero le occasionali, utilizzano quali parametri di riferimento la durata nel limite di 30 giorni ed il compenso nel limite di 5.000,00 euro.

Detta procedura tuttavia non appare corretta, in primo luogo perché la legge Biagi (che introduce i due suddetti parametri) non si applica al pubblico impiego, in secondo luogo perché, come vedremo, i suddetti parametri nella normativa Biagi vengono utilizzati per ben altra distinzione. Quindi la collaborazione occasionale nella pubblica amministrazione rimane occasionale anche se (l'incarico) dura più di trenta giorni ed il compenso supera 5.000,00 euro: addirittura più collaborazioni occasionali nell'anno non si tramutano in collaborazione continuativa, ma rimangono singole collaborazioni occasionali (infatti la collaborazione continuativa si ha quando la pluralità di prestazioni viene eseguita nell'ambito di un rapporto unitario).

Allora sulla definizione di prestazione occasionale nella pubblica amministrazione e sul corretto inquadramento della stessa ( e differenza con il lavoro autonomo continuativo) si veda la circolare n. 2/2008 della Funzione Pubblica (sugli incarichi esterni nella pubblica amministrazione). Dalla lettura del suddetto documento si giunge alla conclusione che il parametro dei 30 giorni o dei 5.000,00 euro, non risulta corretto, poiché la norma Biagi non si estende al pubblico impiego e poiché nella norma Biagi attraverso detti parametri, come detto sopra, non si fa la differenza tra le due figure, quella occasionale e quella continuativa, di collaborazione autonoma, ma si distingue la collaborazione a progetto dalla cd mini collaborazione.

Inquadramento  
fiscale

Ai fini del corretto inquadramento dal punto di vista fiscale della collaborazione occasionale e della collaborazione continuativa si fa riferimento alla norma giuslavoristica e quindi alla distinzione suggerita dalla circolare 2/2008 della funzione pubblica sopra citata. Tale inquadramento fa rientrare le:

collaborazioni occasionali → tra i redditi diversi soggetti ritenuta di acconto nella misura del 20%.  
collaborazioni continuative → tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

### **3.4 Definizione di lavoro occasionale/collaborazione occasionale**

Si definisce lavoro autonomo occasionale o collaborazione occasionale qualsiasi attività di lavoro caratterizzata dall'assenza di abitudine, professionalità, continuità e coordinazione. Esso rappresenta senza dubbio la forma più semplice nell'ambito del lavoro autonomo perché non vi sono particolari vincoli formali e burocratici per la sua stipulazione.

La disciplina del lavoro autonomo occasionale trova la propria regolamentazione generale nell'articolo 2222 del Codice civile. Ma, negli ultimi anni, si sono succeduti degli apporti normativi che hanno individuato delle fattispecie inquadrabili nel rapporto di lavoro autonomo occasionale: la Legge 14/02/2003 n. 30, il D. Lgs. n. 27/6/2003 attuativo della Legge Biagi, la circolare del Ministero del Lavoro n. 1 dell'8/01/2004 e le circolari Inps n. 9 del 22/01/2004 e n. 103 del 6/07/2004.

Il lavoratore autonomo occasionale non è vincolato dal committente ad orari rigidi e predeterminati (come tutti i lavoratori autonomi) e la sua attività va intesa non come strutturale all'interno del ciclo produttivo, ma solo come di supporto al raggiungimento di obiettivi momentanei del committente. Il lavoro autonomo occasionale non prevede obbligatoriamente un contratto scritto, né il committente ha l'obbligo di applicare le regole sulla prevenzione degli infortuni o altre norme previste per gli altri lavoratori.

Le caratteristiche proprie del lavoro autonomo occasionale possono essere così sintetizzate:

- l'assenza di vincolo di subordinazione nei confronti del committente: cioè piena autonomia nei modi e nei tempi necessari al compimento dell'opera o del servizio;
- l'assenza dell'elemento del coordinamento con la struttura del committente: ciò implica l'assenza di direttive da parte del committente, come indicato nella risoluzione del Ministero delle Finanze 14 dicembre 1993, n. III-7-060/93;
- la natura non imprenditoriale delle prestazioni dedotte nell'oggetto del contratto: in tal modo viene a mancare una specifica organizzazione dei fattori produttivi in forma di impresa;
- lo svolgimento non professionale o abituale dell'attività da parte del prestatore d'opera: e, conseguentemente, non commerciale, ai sensi e per gli effetti del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- la durata della prestazione che è solitamente unica, ovvero molto limitata e senza continuità di tempo:  
un dipendente, privato o pubblico, che viene chiamato a svolgere una lezione presso un ente diverso dal suo datore di lavoro; non rileva l'ammontare del compenso che può anche configurarsi in misura oggettivamente elevata.

### **3.5 Definizione di co.co.co.**

IL contratto di collaborazione coordinata e continuativa è il contratto che ha avuto un grossissimo sviluppo negli ultimi anni, costituendo circa il 90% di contratti di lavoro parasubordinato.

Le collaborazioni coordinate e continuative sono definite, nella prassi, in tanti modi: prestazione d'opera; consulenza; contratto di diritto privato; lavoro parasubordinato ecc.

Le norme di riferimento delle collaborazioni coordinate e continuative sono: gli articoli 2222 e successivi del codice civile, la legge di riforma previdenziale 335/95, l'art. 409 del codice di procedura civile, in materia fiscale il Testo unico delle imposte dirette e la legge n.342/00 che interviene in materia di assimilazione fiscale ai redditi da lavoro dipendente.

Le collaborazioni coordinate e continuative rientrano tra quelle tipologie di lavoro che non instaurano un rapporto di subordinazione tra datore di lavoro e lavoratore, ma stabiliscono le modalità, la durata e il corrispettivo retributivo di una prestazione lavorativa svolta da un prestatore d'opera per conto di un committente.

Gli elementi che definiscono il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, tutti compatibili con l'assenza di subordinazione, sono tre:

- **la coordinazione:** nelle varie modalità della collaborazione, la parola coordinata indica la necessità di collegare funzionalmente l'attività del lavoratore al ciclo produttivo del committente.

Il lavoratore parasubordinato, quindi, deve godere di autonomia organizzativa circa le modalità, il tempo e il luogo dell'adempimento, prestazione ma, all'interno del contratto individuale, è possibile anche prevedere forme temporali di coordinamento per l'esecuzione della prestazione lavorativa. Questo significa che nel contratto individuale si può legittimamente definire anche un orario della prestazione, purché, come vedremo in seguito, non il rispetto rigido dello stesso.

- **la continuità:** la parola continuativa, anche rispetto alla giurisprudenza consolidata, indica una serie di prestazioni lavorative reiterate in misura apprezzabile nel tempo, frutto di un accordo tra le parti.

Nella collaborazione coordinata e continuativa non è previsto un tempo minimo o massimo di durata del contratto che può anche essere rinnovato più volte.

- **la natura prevalentemente personale dell'opera:** è escluso il carattere imprenditoriale dell'attività, pur caratterizzandosi per il contenuto professionale, per la prevalenza dell'attività di lavoro del prestatore rispetto alle strutture di tipo materiale, all'organizzazione e ai capitali

I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono tutti quei rapporti che comportano prestazioni di contenuto "intrinsecamente artistico o professionale", "senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita. "Per individuare questi rapporti di collaborazione la legge richiede, dunque: che l'attività abbia contenuto "intrinsecamente" artistico o professionale: non consista nell'esecuzione di servizi d'impresa ma richieda capacità, competenze e qualità artistiche, culturali e personali del lavoratore; che l'attività non richieda l'impiego di mezzi organizzati: non deve trattarsi di un'attività imprenditoriale svolta organizzando un'azienda in senso tecnico, cioè un complesso di beni o di prestazioni altrui messo a disposizione dal lavoratore autonomo; che, pur nel quadro di un rapporto "unitario" e di collaborazione, nel quale necessariamente caratteristiche, modalità e tempi di esecuzione della prestazione siano state oggetto di trattativa e di definizione contrattuale, non sussista alcun vincolo di subordinazione. Non ci devono essere gli elementi tipici della "subordinazione" del dipendente: rispetto di un rigido orario di lavoro, di ordini e direttive da eseguire, della gerarchia aziendale; applicazione di un sistema di sanzioni (multe, sospensioni, licenziamento) per le violazioni, etc.; che sia pattuita, prima dell'inizio del lavoro, una retribuzione periodica prestabilita. Non è indispensabile che il contratto di collaborazione sia scritto e registrato; è, comunque, opportuno che lo sia, per evitare contestazioni.

### 3.6. Principali adempimenti del committente

I principali adempimenti a carico del committente differiscono a seconda della qualificazione giuridica del rapporto con il percettore delle somme.

Tipologia prestazione	Adempimenti del committente	
<b>Lavoro autonomo professionale</b>	Applicare la ritenuta IRPEF	
	Versare la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso	
	Consegnare al percipiente la certificazione dei compensi corrisposti entro marzo dell'anno successivo	
<b>Lavoro autonomo occasionale</b>	Solo se sono superati i limiti sopra indicati	Calcolare i contributi INPS (sulla parte eccedente i 5.000 euro;
		Trattenere i contributi a carico del lavoratore (1/3) e quelli a proprio carico (2/3);
		Applicare la ritenuta IRPEF;
		Versare i contributi e la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso;
		Presentare all'INPS la denuncia mensile emens;
		Consegnare al percipiente la certificazione dei compensi corrisposti entro marzo dell'anno successivo;
		Presentare il mod. 770.
<b>Collaborazioni coordinate rese da non lavoratori autonomi</b>  (per quelle rese da lavoratori autonomi vedasi adempimenti per il lavoro professionale)	Calcolare i contributi INPS;	
	Trattenere i contributi a carico del lavoratore (1/3) e quelli a proprio carico (2/3);	
	Applicare la ritenuta IRPEF;	
	Versare i contributi e la ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento del compenso;	
	Consegnare al percipiente il mod. CUD entro marzo dell'anno successivo;	
	Presentare all'INPS la denuncia mensile emens;	
	Presentare il mod. 770.	

Per quel che concerne l'imposta di bollo si precisa che entrambi dette tipologie di collaborazioni sono assoggettate all'imposta.

La sola esenzione prevista dalla norma all'art. 26 della tabella allegato B al dpr 642/72, per le quietanze relative ai compensi di lavoro subordinato.

#### 4. L'UTILIZZO DI BENI DI TERZI

##### 4.1 La locazione di immobili

La locazione degli immobili strumentali per natura è esente iva, ai sensi del n. 8 art. 10 dpr 633 del 1972 (mentre è soggetta ad imposta di registro nella misura dell'1%) ad eccezione delle locazioni:

- effettuate nei confronti dei soggetti indicati alle lettere b) e c) del n. 8-ter  
cioè soggetti passivi di imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione di imposta in percentuale pari o inferiore al 25% -  
soggetti non titolari di partita iva;
- ovvero per le quali nel relativo contratto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

A prescindere dal loro effettivo utilizzo sono strumentali gli immobili classificati, catastalmente nelle categorie B, C, D, E, e A10.

Con l'opzione si applicano iva al 20% e imposta di registro dell'1% (calcolata sul canone annuo in deroga al principio di alternatività iva registro).

Naturalmente se il locatore è un soggetto privato la locazione è esclusa da iva.

Quindi nelle locazioni passive per l'ente occorre distinguere:

- 1) attività istituzionale: se la locazione è effettuata da un soggetto imprenditore, questi dovrà emettere fattura addebitando sempre e comunque iva se l'ente acquisisce il bene in locazione nell'ambito della attività istituzionale;
- 2) attività commerciale: se la locazione è effettuata da un soggetto imprenditore, questi emetterà fattura ad iva ovvero in esenzione a sua scelta, quando l'ente acquisisce il bene in locazione nell'ambito di una attività commerciale; se la fattura viene emessa in esenzione, la stessa è da assoggettare ad imposta di bollo di euro 1.81 (ai sensi art. 13 tariffa allegato A al dpr 642/72);
- 3) se la locazione è effettuata da un soggetto non imprenditore (privato locatore) questi non emetterà alcun documento tranne la quietanza per i canoni ricevuti, non rientranti nel campo di applicazione dell'iva.

## **4.2 Il leasing immobiliare**

Ai fini delle imposte indirette, l'attuale regime di tassazione del leasing immobiliare risente delle modifiche introdotte dal dl 4 luglio 2006 n. 223 (cd decreto Bersani) . In particolare per determinare il regime di tassazione nel caso di acquisto dell'immobile da parte della società di leasing, occorre avere riguardo alla particolare categoria catastale dell'immobile nonché alla natura del soggetto cedente.

Quando il leasing ha ad oggetto fabbricati strumentali sarà soggetto ad iva ad aliquota ridotta ovvero ordinaria in funzione della tipologia del fabbricato ovvero in esenzione se ricorrono le condizioni dei cui al decreto Bersani, sarà soggetto ad imposta di registro in misura fissa di euro 168 e ad imposta ipotecaria e catastale ridotte a metà, mentre l'imposta di registro per i canoni sarà dell'1%.

Al momento del riscatto finale da parte dell'utilizzatore, problematica appare la individuazione della base imponibile sulla quale commisurare l'imposta di registro e quelle ipotecarie e catastali, la circolare n. 12/E del 1 marzo 2007, nel caso di leasing avente ad oggetto immobili strumentali individua la detta base imponibile nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni , depurati della componente finanziaria, la base imponibile così determinata corrisponde al costo originario sostenuto al momento della stipula del contratto di locazione finanziaria.

## **4.3 Il leasing di beni mobili**

Il leasing di beni mobili è soggetto sempre e comunque ad iva, mentre è soggetto ad imposta di registro, in caso d'uso ed a misura fissa per il principio di alternatività iva-registro

# **5. IL TRASFERIMENTO DI SOMME A TERZI**

## **5.1 La ritenuta sui contributi ad imprese**

Ai sensi dell'art. 28, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973 n. 600, i contributi delle regioni, delle province, dei comuni e degli altri enti pubblici e privati scontano, al momento dell'erogazione, una ritenuta alla fonte nella misura del 4% a titolo d'acconto, a condizione che:

- *siano corrisposti da Regioni, Province, Comuni o altri enti pubblici o privati;*

- *vengano corrisposti ad imprese sia individuali che societarie;*
- *non siano erogati per l'acquisto di beni strumentali.*

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione l'art. 28, comma 2, del DPR 29 settembre 1973 n. 600, non individua esattamente i contributi assoggettati a ritenuta, ma si limita ad indicare quelli esclusi, dettando sostanzialmente un principio di carattere generale in forza del quale tutti i contributi corrisposti alle imprese dalle regioni, province e comuni, dagli enti pubblici e privati subiscono la ritenuta alla fonte a titolo di acconto, con la sola esclusione dei contributi per l'acquisto dei beni strumentali.

La ratio di tale disposizione può individuarsi nel fatto che i contributi in parola, sono corrisposti in *conto esercizio* e concorrono, al pari degli altri proventi, alla produzione del reddito, il che li colloca sullo stesso piano, agli effetti dell'applicazione della ritenuta d'acconto, di tutti gli altri emolumenti.

Il Ministero delle Finanze con R.M. 8/531 dell'8 marzo 1980 ha precisato che l'ambito di operatività della normativa è così delimitato:

- *i contributi non devono essere destinati all'acquisto di beni strumentali;*
- *il percipiente deve essere un soggetto d'imposta che svolge abitualmente o in via occasionale attività produttiva di reddito d'impresa.*

Pertanto, volendo effettuare una prima analisi sull'individuazione di ciò che costituisce contributo assoggettabile a ritenuta d'acconto del 4% occorrerà evitare di prendere quale riferimento il semplice nomen iuris attribuito dal soggetto erogante o dalla legge per esaminare, viceversa, la natura dell'erogazione e cioè l'assenza di un rapporto di corrispettività in quanto, altrimenti, tali somme configurerebbero dei ricavi o proventi derivanti da operazioni sinallagmatiche.

Affinché i contributi pubblici siano da assoggettare ad iva non è infatti importante la qualificazione della componente finanziaria (che resta cessione di danaro), ma la presenza di una controprestazione da parte di chi riceve il contributo. In questo caso i contributi rappresentando la remunerazione di una obbligazione di dare, fare, non fare, permettere, rientrano nel campo di applicazione dell'iva, con conseguente assoggettamento.

Diventa quindi importante ai fini dell'assoggettamento ad iva o meno dei contributi pubblici la sussistenza del requisito della onerosità, cioè la correlazione causale tra prestazione e controprestazione (cd nesso di sinallagmaticità).

Il carattere oneroso (cioè sinallagmatico) presuppone l'esistenza da parte dell'ente erogante di un interesse personale e diretto alla realizzazione di un determinato evento, che si può desumere da alcuni elementi quali:

- 1) la sussistenza per il beneficiario di un risultato economico positivo dall'attività finanziata (il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il corrispettivo per l'obbligo che si assume di attuare il progetto, che diversamente non si sarebbe attuato senza contribuzione DRE Piemonte nota 5 settembre 2002 prot. 02/56059);
- 2) l'attribuzione di un vero e proprio incarico da parte dell'ente finanziatore, che non si riscontra quando il soggetto finanziato agisce nell'ambito di proprie specifiche finalità che persegue comunque ed indipendentemente dall'eventuale finanziamento;
- 3) l'esistenza negli atti di concessione di clausole che disciplinano l'ipotesi di inadempimento contrattuale del soggetto finanziato, con la previsione di penalità per il risarcimento dell'interesse diretto dell'ente finanziatore alla realizzazione della attività;
- 4) l'acquisizione da parte dell'ente finanziatore della proprietà dei risultati conseguiti grazie allo svolgimento della attività finanziata.

Una volta appurato che l'erogazione del contributo non é una forma di adempimento contrattuale sarà necessario analizzare lo **scopo dell'erogazione** limitatamente alle finalità indicate nella stessa norma fiscale la quale esclude da qualsiasi prelievo alla fonte i contributi finalizzati all'acquisto di beni strumentali intendendosi per tali, ovviamente, quelli utilizzati nell'organizzazione produttiva e non quelli destinati all'attività di scambio anche sottoposti a procedimento di adattamento o trasformazione.

In altri termini, non sono soggetti al prelievo i contributi in *conto capitale* volti ad acquistare beni strumentali, mentre rientrano nell'ambito d'applicazione della ritenuta i *contributi in conto esercizio*, anche se volti a ripianare le perdite di bilancio.

È irrilevante, ai fini che ne occupa, che i suddetti contributi siano previsti da legge o meno.

Occorre mettere conto, al fine di evitare possibili dubbi interpretativi, che la non assoggettabilità dei *contributi in conto capitale* alla ritenuta d'acconto, ai sensi dell'art. 28, 2° comma, del D.P.R. n. 600/1973, non significa che gli stessi non hanno rilevanza fiscale.

Invero, i *contributi in conto capitale* erogati dallo Stato e dagli altri enti pubblici concorrono alla formazione del reddito imponibile del soggetto percepiente seppur con criteri e modalità differenti rispetto ai ricavi di esercizio.

Circa i destinatari del contributo, con il termine *imprese*, la norma ha voluto riferirsi sia ai soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali sia ai 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.

Sussistendo i previsti presupposti oggettivi e soggettivi, l'ente erogatore del contributo è tenuto ad operare la ritenuta d'acconto del 4 per cento di cui al già menzionato art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973..

La quietanza relativa alla erogazione del contributo scontrerà imposta di bollo, di euro 1,81, almeno che il percettore non sia esente da detta imposta ai sensi di uno degli articoli di cui alla tabella B, allegata al dpr 642/72.

Qualora la concessione del contributo venga poi disciplinata da apposita convenzione, occorre valutare la decorrenza, fin dall'origine ovvero in caso d'uso (qualora l'importo del contributo non superi euro) per la registrazione della stessa.