



Consiglio Nazionale delle Ricerche

Direzione Generale
Unità Segreteria del Collegio dei Revisori dei conti e Gestione Affari fiscali

Oggetto: Prime indicazioni - Legge di bilancio 2025

1.Premessa

Lo scopo della presente circolare è quello di fornire delle prime indicazioni sulla legge di bilancio 2025, in attesa dei chiarimenti, da parte dei documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate.

Il documento riguarda tematiche di interesse per le SS. LL., con riferimento agli adempimenti attuati dal nostro Ente in qualità di sostituto d'imposta;

2.Introduzione

La Legge di Bilancio 2025 (Legge n. 207/2024), pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 305, contenente il "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027", è divenuta legge dello Stato italiano a partire dal 1° gennaio 2025. Tra le numerose norme in ambito fiscale, altrettanto importanti e sostanziosi sono le novità in ambito lavoro e previdenza apportate con L. 13.12.2024, n. 203.

In sintesi, vengono espone le novità in attesa dell'emanazione di documenti di prassi da parte dell'Agenzia delle Entrate.

2.1 Riforma IRPEF

Il comma 2, lettera a) dell'articolo 1, rende strutturale la riduzione da quattro a tre aliquote IRPEF, modificando l'art. 11, comma 1, del TUIR, secondo quanto già disposto, con riferimento all'anno 2024, dall'art. 1, comma 1, del D.lgs. n. 216 del 2023.

Sono quindi confermate le aliquote per scaglioni di reddito da impiegare, a decorrere dall'anno 2025, per il calcolo dell'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche così articolate:

- fino a 28.000 euro, 23%;
- oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35%;
- oltre 50.000 euro, 43%.

2.2 Riduzione del cuneo fiscale

La Legge di Bilancio 2025 ha previsto che, dal mese di gennaio 2025, i lavoratori dipendenti non troveranno più in busta paga il taglio della ritenuta dei contributi previdenziale a loro carico.

Viene infatti definitivamente accantonata la misura che, nella versione da ultimo introdotta dalla Legge 213/2023, disciplinava la riduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali a carico dei lavoratori di 6 o 7 punti a seconda che l'imponibile contributivo fosse, rispettivamente, non superiore a 2.692 euro oppure a 1.923 euro mensili.

Tale agevolazione, tuttavia, si applicava, come noto, esclusivamente ai periodi di paga del 2024, con esclusione della tredicesima mensilità.



Direzione Generale
Unità Segreteria del Collegio dei Revisori dei conti e Gestione Affari fiscali

Ai fini della riduzione del cuneo fiscale, la misura adottata dal 1/1/2025 di esonero parziale del contributo IVS a carico del lavoratore, per i titolari di un reddito imponibile fino a 35.000,00 euro, viene sostituita da una misura fiscale che assume due forme: quella di *bonus* e di *ulteriore detrazione*.

Vediamo nel dettaglio le diverse agevolazioni:

2.2.1. Rimodulazioni detrazioni per reddito lavoro dipendente

➤ Per scaglioni di reddito non superiori a 15.000,00 euro

Il comma 2, lettera b) dell'articolo 1 della Legge di Bilancio ha modificato quanto previsto dall'art. 13, comma 1, lettera a), del TUIR, elevando da 1.880 a 1.955 euro *le detrazioni per reddito da lavoro dipendente previste con riferimento ai redditi fino a 15.000 euro* estendendo di fatto l'area di esenzione fiscale dei lavoratori dipendenti equiparandola a quella dei redditi di pensione.

Il successivo comma 3, ha modificato inoltre l'art. 1, comma 1, primo periodo, del D.L. 5 febbraio 2020, n. 3, prevedendo che, qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui all'articolo 49 con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del testo unico delle imposte sui redditi sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1 (*¹), del Testo Unico, diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno, è riconosciuta una somma a titolo di trattamento integrativo, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari a 1.200 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 15.000 euro;

➤ Un bonus per scaglioni di reddito non superiori a 20.000,00 euro

➤ *una detrazione fissa di 1.000 euro se il reddito supera 20.000,00 euro ma non 32.000,00;*

➤ *una detrazione inversamente proporzionale al reddito se esso è compreso tra 32.000,00 e 40.000,00 euro.*

In definitiva, la riduzione del cuneo fiscale non si baserà più sull'applicazione di un esonero parziale della quota dei contributi IVS a carico bensì sul riconoscimento di un bonus o di un'ulteriore detrazione il cui importo varia in relazione, rispettivamente, al reddito di lavoro dipendente e al reddito complessivo del lavoratore.

¹ **Articolo 13 Tuir 917/86** "Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a:

a) (1.955 euro), se il reddito complessivo non supera 15.000 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro;

b) 1.910 euro, aumentata del prodotto tra 1.190 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 13.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro;

c) 1.910 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro.

1.1. La detrazione spettante ai sensi del comma 1 è aumentata di un importo pari a 65 euro, se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro."



2.2.2. Bonus

L'art. 1 comma 4 – 9 della L. 207/2024 prevede, in favore dei lavoratori dipendenti (con esclusione di pensionati e parasubordinati), nuove misure finalizzate alla riduzione del c.d. “cuneo fiscale”, che si concretizzano sul riconoscimento da parte del sostituto d'imposta di:

- Un bonus per scaglioni di reddito non superiori a 20.000,00 euro

Il bonus è riconosciuto ai titolari di reddito di lavoro dipendente che hanno un reddito complessivo non superiore a 20.000 euro che si determina con una percentuale del:

7,1% se il reddito di lavoro dipendente non è superiore a 8.500 euro;

5,3% se il reddito di lavoro dipendente è superiore a 8.500 euro ma non a 15.000 euro;

4,8% se il reddito di lavoro dipendente è superiore a 15.000 euro ma non a 20.000 euro.

Reddito	Aliquota % applicabile
Fino a 8.500 euro	7,1%
Oltre e fino a 15.000 euro	5,3%
Oltre fino 20.000 euro	4,8%

Si precisa che il comma 4, ha stabilito che la somma riconosciuta ai titolari di reddito di lavoro dipendente, che hanno un reddito complessivo non superiore a 20.000 euro, non concorre alla formazione del reddito.

Il comma 5, precisa che, ai soli fini dell'individuazione della percentuale di cui al comma 4, **il reddito di lavoro dipendente è rapportato all'intero anno.**

L'ulteriore detrazione

dall'imposta lorda è riconosciuta ai titolari di reddito di lavoro dipendente che hanno un reddito complessivo superiore a 20.000 euro ma non a 40.000 euro per un importo pari:

- *a 1.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 20.000 euro ma non a 32.000 euro;*
- *al prodotto tra 1.000 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 8.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 32.000 euro ma non a 40.000 euro.*

Esempio: prodotto tra 1.000 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 8.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 32.000 euro ma non a 40.000 euro.

$$\text{Es. } \left\{ 1000 * \left[\frac{40.000 - \text{reddito complessivo}}{8000,00} \right] \right\}$$



In altri termini, per i percettori di reddito tra i 32.000,00 e i 40.000 euro, l'importo riconosciuto è progressivamente decrescente rispetto ai 1.000 euro attribuiti fino alla soglia dei 32.000 euro, fino ad azzerarsi raggiunta la soglia dei 40.000 euro.

Il comma 7 disciplina le modalità per l'erogazione dei benefici, di cui ai commi 4 e 6, a cura dei sostituti d'imposta.

Pertanto, il CNR riconoscerà, in via automatica, la somma di cui al comma 4 e la detrazione di cui al comma 6, all'atto dell'erogazione delle retribuzioni, verificando in sede di conguaglio la spettanza delle stesse.

Qualora, in tale sede, la somma di cui al comma 4 o la detrazione di cui al comma 6, si riveli non spettante, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo.

Nel caso in cui, l'importo superi 60 euro, il recupero dello stesso è effettuato in dieci rate di pari ammontare a partire dalla prima retribuzione alla quale si applicano gli effetti del conguaglio.

Si precisa che il comma 9 include, ai fini della determinazione del reddito complessivo e del reddito di lavoro dipendente, per la spettanza dei benefici di cui ai commi 4 e 6, le quote esenti del reddito agevolato di cui:

- l'art. 44, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, dispone che, i redditi percepiti dai docenti e dai ricercatori rimpatriati, siano esenti al 90% al ricorrere di specifiche condizioni;
- l'art. 16 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 contenente il vecchio regime agevolativo per i lavoratori rimpatriati, abrogato ai sensi dell'art. 5, comma 9, del d.lgs. n. 209 del 2023;
- l'art. 5 del d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, contenente il nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori rimpatriati, dispone che, i redditi di lavoro dipendente ed i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, al ricorrere di specifiche condizioni, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare entro il limite annuo di 600.000 euro.

2.3 Riordino delle detrazioni in funzione del reddito complessivo

Dalla trattazione si evince che assumere rilievo, ai fini del diritto alle due agevolazioni, il reddito complessivo.

Difatti, le diverse soglie reddituali che danno diritto, rispettivamente, al bonus (cfr. comma 4) ed alla nuova detrazione fiscale (cfr. comma 6), fanno espressamente riferimento al reddito complessivo.

Più precisamente, occorre considerare il c.d. reddito di riferimento ai fini delle agevolazioni fiscali.

A tal fine, vanno considerati anche quei redditi che, pur non rientrando nel reddito complessivo ai fini Irpef ai sensi dell'art. 8 TUIR, concorrono comunque a determinare il c.d. reddito di riferimento ai fini delle agevolazioni in quanto le norme che li disciplinano ne prevedono il computo.



Ad esempio, l'art. 3, c. 7, D.Lgs. 23/2011, che disciplina la cedolare secca sugli affitti prevede che, quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tenga comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca.

Oltre alle singole disposizioni speciali, qual è ad esempio quella appena richiamata, l'art. 1, c. 9, Legge 207/2024 prevede che, ai fini della determinazione del reddito complessivo e del reddito di lavoro dipendente di cui ai commi 4 e 6, rispettivamente il bonus e l'ulteriore detrazione, viene considerata anche la quota esente del reddito agevolato previsto a favore del c.d. rientro dei cervelli e degli rimpatriati.

Da segnalare, invece, la conferma delle ordinarie regole che prevedono l'esclusione dal reddito complessivo del reddito derivante dall'abitazione principale e delle sue pertinenze.

2.4 Detrazioni per familiari a carico

In dettaglio il comma 11, lettera a), n. 1) dell'articolo 1 della Legge di Bilancio, modifica l'art. 12, comma 1, lettera c), primo periodo, del TUIR prevedendo che, la detrazione per carichi di famiglia spettante con riferimento ai figli a carico, sia riconosciuta nella misura di 950 euro per ciascun figlio, compresi i figli, riconosciuti, nati fuori dal matrimonio, i figli adottivi, affiliati o affidati, nonché i figli del coniuge deceduto conviventi con il coniuge superstite, di età pari o superiore a 21 anni ma inferiore a 30 anni nonché per ciascun figlio di età pari o superiore a 30 anni con disabilità accertata ai sensi dell'art. 3 della legge 5 febbraio 1992 n. 104.

Il comma 11, lettera a), n. 2), modifica l'art. 12, comma 1, lettera d), primo periodo, del TUIR limitando ai soli ascendenti conviventi con il contribuente la detrazione riconosciuta per i familiari conviventi – pari a 750 euro – per ciascun soggetto ripartendola pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione.

Infine, il comma 11, lettera b) esclude dalle detrazioni per familiari a carico per i contribuenti che non sono cittadini italiani o di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo in relazione ai familiari residenti all'estero.

Relativamente a tale ultimo punto si raccomanda di monitorare costantemente lo stato di residenza fiscale o meno, dei figli richiesti a carico di contribuenti e degli altri familiari richiesta a carico, che abbiano rapporti di lavoro con il CNR e che si trovino nelle situazioni descritte nel capoverso precedente.

Tale monitoraggio viene richiesto con lo scopo di evitare sanzioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria sulla mancata comunicazione delle variazioni intervenute che non danno più diritto alla detrazione originariamente richiesta.



2.5 Estensione della decontribuzione per le lavoratrici madri

La Legge di Bilancio 2025 ha esteso e confermato alle lavoratrici il “bonus mamme lavoratrici”. L’esonero è riconosciuto soltanto a condizione che la retribuzione o il reddito imponibile ai fini previdenziali non sia superiore a 40.000 euro annui.

Vediamo di seguito maggiori dettagli e i possibili effetti.

- L’art. 1, comma 219, della Legge di Bilancio 2025 prevede, già a decorrere dall’anno 2025, un parziale esonero contributivo della quota dei contributi previdenziali per l’invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore.
- Le lavoratrici indicate devono essere madri di due o più figli e l’esonero contributivo spetta fino al mese del compimento del decimo anno di età del figlio più piccolo.
- A decorrere dall’anno 2027, per le madri di tre o più figli, l’esonero contributivo spetta fino al mese del compimento del diciottesimo anno di età del figlio più piccolo.

Si precisa che per gli anni 2025 e 2026 l’esonero non spetta alle lavoratrici beneficiarie di quanto disposto dall’articolo 1, comma 180, della Legge 30 dicembre 2023, n. 213 (L’articolo 1, comma 180, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, prevede un esonero del 100% della quota dei contributi previdenziali per le lavoratrici madri di tre o più figli. Questo esonero si applica per i periodi di paga dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2026, a favore delle madri con un rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato.)

3. Obbligo di tracciabilità delle spese sulle missioni a personale dipendente ed assimilato a lavoro dipendente e sui rimborsi spese di personale esterno (professionisti/ lavoratori autonomi occasionali)

3.1 Premessa

L’articolo 1, comma 81, lett. A, ha introdotto l’obbligo di tracciabilità delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuato con autoservizi pubblici non di linea (taxi e noleggio con conducente), rimborsate ai lavoratori dipendenti in trasferta, ai fini della non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei medesimi.

Nel dettaglio, è stato aggiunto il seguente ultimo periodo al comma 5 dell’art. 51 del DPR n. 917/1986 (TUIR): *“I rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all’articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall’articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.”*

Tali altri sistemi di pagamento sono carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.



3.2 Definizione di pagamenti tracciabili

Al fine di rendere esaustiva la trattazione vengono proposte, anche attraverso tabelle di sintesi, le definizioni sui pagamenti tracciabili.

Si definiscono come tracciabili tutte le movimentazioni finanziarie di cui è possibile ricostruirne l'origine, il percorso con tutti gli eventuali passaggi intermedi, la destinazione e la causa della transazione.

Sono tracciabili, a titolo esemplificativo, i bonifici bancari o postali anche istantanei, i versamenti bancari e postali, gli assegni bancari e circolari, i digital payment tramite bancomat, carte di debito, di credito e prepagate, gli e-wallet e le apposite app.

Nello specifico, sono consentiti tutti i mezzi di pagamento che assicurano la tracciabilità e l'identificazione dell'autore del pagamento permettendo efficaci controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria (Ris. 3 dicembre 2014, n. 108/E).

3.3 Effetti della tracciabilità sul datore di lavoro

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, a norma dell'art. 1, commi 81-83, della Legge di bilancio 2024 ([Legge 30 dicembre 2024, n. 207](#)), in generale, le spese sostenute per le trasferte dei dipendenti, ovvero corrisposte a lavoratori autonomi, sono ammesse in deduzione dai ricavi nella attività commerciale dell'Ente.

Tuttavia, l'Ente non potrà usufruire di tale deduzione, in quanto le missioni del personale dipendente sono annoverabili nella attività istituzionale del CNR.

3.4 Effetti della tracciabilità sul dipendente

I rimborsi relativi a spese di missione non sono imponibili, in capo ai dipendenti, solo se i pagamenti avvengono con mezzi tracciabili.

Corre l'obbligo di precisare che non esiste alcun obbligo di tracciabilità per i trasporti effettuati con mezzi pubblici di linea.

Ne deriva che per i trasporti pubblici di linea (biglietti ferroviari, tram, metropolitana, autobus, filobus e via dicendo) è ammesso il pagamento in contanti.

In caso di mancata tracciabilità delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto con autoservizi pubblici non di linea, i rimborsi delle spese di trasferta:



- sono imponibili ai fini IRPEF in capo ai dipendenti ex [art. 51, comma 5](#), del T.U.I.R.;

- sono indeducibili ai fini IRPEF per i lavoratori autonomi e per le imprese individuali rispettivamente ai sensi degli artt. 54, comma 6-bis e [95, comma 3-bis](#), del T.U.I.R.

A titolo esemplificativo si propone la seguente tabella

Tabella 1. Tipologia di trasferta ed obbligo di tracciabilità

Tipologia di spesa di trasferta	Obbligo di tracciabilità	Imponibilità IRPEF e previdenziale in capo al dipendente
Trasporto effettuato con autoservizi pubblici di linea	No	No
Trasporto effettuato con autoservizi pubblici non di linea	SI	Sì se il pagamento non è tracciabile
Vitto e alloggio	SI	Sì se il pagamento non è tracciabile
Viaggio	SI	Sì se il pagamento non è tracciabile

Di seguito, vengono ribaditi in modo dettagliato, sia la definizione di rimborso spese tipica del personale esterno, tra i quali rientrano professionisti e lavoratori autonomi occasionali, sia il concetto più restrigente di missione che interessa le categorie di lavoratori percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilati a lavoro dipendente (borse di studio, co.co.co, stage e tirocini ed assegni di ricerca)

❖ Differenza tra missione e di rimborso spese

Si può parlare di missione quando, un soggetto (datore di lavoro o committente) eroga una somma di denaro a un altro (dipendente o assimilato a lavoratore dipendente), a titolo di rifusione della spesa sostenuta per suo conto e nel suo interesse.

Diversamente, si parla di rimborso spese quando, le SS.LL, dovranno rimborsare le spese addebitate in fattura del professionista e del lavoratore autonomo occasionale.



Tabella.2 Le differenti tipologie di soggetti coinvolti nella procedura di missioni

Soggetto erogante	Tipologia dei rapporti con il CNR
CNR	Lavoratori dipendenti a tempo indeterminato e determinato; Lavoratori con rapporto di lavoro assimilato a lavoro dipendente (professori di università pubbliche); Borsisti, stage tirocinanti, assegnisti di ricerca (anche se in esenzione irpef); Collaboratori coordinati e continuativi

Tabella.3 Le differenti tipologie di soggetti coinvolti nella procedura di rimborso spese

Soggetto erogante	Tipologia dei rapporti con il CNR
CNR	Professionisti titolari di partita iva; Lavoratori autonomi occasionali (compresi i professori di università private)

❖ *Concetto di missione*

Si è in presenza di una trasferta o missione quando il committente destina solo in via transitoria e temporanea il lavoratore o collaboratore a un luogo di lavoro ubicato presso una sede diversa da quella abituale di espletamento dell'attività lavorativa.

La trasferta può avvenire all'interno del territorio comunale oppure al di fuori (in Italia o all'estero).

Secondo quanto ha affermato la Corte di cassazione, Sezione lavoro, con la sentenza n. 12513/1991, l'istituto della trasferta prevede la predeterminazione di un luogo fisso dell'attività lavorativa e un provvisorio mutamento del luogo stesso.

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

In aggiunta, l'istituto della trasferta si distingue da quello del trasferimento, che riguarda esclusivamente il dipendente che assume una valenza definitiva. In relazione all'istituto del trasferimento, si osserva che, a norma dell'art. 2103 c.c., al datore di lavoro è consentito trasferire il dipendente da un'unità produttiva a un'altra solo per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive.

3.5 Identificazione del territorio comunale ai fini della missione

Per ambito comunale non deve intendersi il mero centro abitato del comune o il centro abitato e un delimitato raggio contiguo del territorio, ma l'intero territorio sul quale si espande il comune.

Non assume alcuna rilevanza la distanza tra la sede del lavoro e il luogo di trasferta, quando quest'ultimo risulta ubicato nel medesimo Comune in cui il lavoratore abitualmente svolge la propria attività.

Si precisa che il lavoratore non può essere considerato in trasferta per i viaggi effettuati per recarsi dalla propria abitazione al luogo di lavoro e viceversa, neppure nel caso in cui l'abitazione sia situata in comune diverso da quello di lavoro.



3.6 La missione per periodi superiori a 240 gg – particolarità

Per i dipendenti del settore pubblico:

- per le trasferte nel territorio italiano

dopo 240 giorni di missione continuativa, viene inibita la possibilità di concedere un ulteriore giorno nell'anno solare;

- per le trasferte all'estero

viene inibita la possibilità dopo 180 gg di missione continuativa con particolare regime fiscale di detassazione dell'indennità forfetaria fino all'importo di euro 77,47 al giorno di cui all'art. 51, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi, in quanto la trasferta perde il carattere della temporaneità.

Quindi, le somme eventualmente percepite a titolo di indennità di missione sono fin dall'inizio assoggettate a tassazione secondo i criteri previsti per le normali voci retributive, sempre che non ricorrano i presupposti per una diversa qualificazione (ad esempio, indennità di trasferimento).

3.7 La sede di lavoro

È indispensabile individuare con esattezza la sede di lavoro del collaboratore o del dipendente, al fine di stabilire il regime fiscale dei rimborsi spese applicabile al trattamento di missione o per i rimborsi spese del personale esterno.

La sede di lavoro del soggetto che percepisce il rimborso spese per missione o per rimborso spese è quella fissata dal datore di lavoro o dal committente ed è, di solito, indicata nella lettera o nel contratto di assunzione o di collaborazione ovvero nella lettera di incarico.

In ogni caso, se, nel contratto stipulato con il collaboratore, non è riportata espressamente la sede di lavoro, questa coincide con il domicilio fiscale dello stesso, come hanno chiarito la circ. Ag. Entr. 6/7/2001, n. 67/E, e la c.m. 26/1/2001, n. 7/E.

A seguito dell'approvazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 81/2015, a far data dall'1/1/2016, si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro, con l'eccezione delle collaborazioni per le quali gli accordi collettivi nazionali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale prevedono discipline specifiche riguardanti il trattamento economico e normativo.

La sede di lavoro del titolare di altri redditi di lavoro autonomo come i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno (è, ad esempio, il caso del soggetto che percepisce i diritti d'autore per



Direzione Generale
Unità Segreteria del Collegio dei Revisori dei conti e Gestione Affari fiscali

gli articoli pubblicati su una rivista specializzata) è quella presente nella lettera d'incarico o nel contratto o, in assenza, il suo domicilio fiscale.

Per il lavoratore autonomo occasionale, che svolge la sua attività di lavoro in assenza di abitudine, professionalità, continuità e coordinazione, la sede di lavoro è quella che risulta nella lettera d'incarico o nel contratto o, in mancanza, è il suo domicilio fiscale.

In ultima istanza, relativamente agli artisti e ai professionisti, ai fini della trasferta, si considera come sede di lavoro il Comune di domicilio fiscale (r.m. 20/3/1998, n. 20/E).

Tabella 4. La differenziazione della sede di lavoro a seconda della natura del soggetto che percepisce il rimborso delle spese

Dipendente Co.co.co.	Borsista e tirocinante	Amministratore	Titolare di altri redditi di lavoro autonomo	Professionista
La sede risulta dalla lettera d'incarico o dal contratto o, in mancanza, si identifica con il domicilio fiscale del soggetto.	La sede è nel Comune in cui si svolge il tirocinio o, in mancanza, si identifica con il domicilio fiscale del soggetto.	La sede corrisponde alla sede amministrativa della società o dell'ente o, in mancanza, alla sede risultante dall'atto di nomina o, in mancanza, al domicilio fiscale del soggetto.	La sede risulta dalla lettera d'incarico o dal contratto o, in mancanza, equivale al domicilio fiscale del soggetto.	La sede si identifica con il domicilio fiscale del soggetto

3.8 Le spese documentate e quelle non documentate

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:

- le spese documentate, anticipate in nome e per conto del committente o datore di lavoro (vitto e alloggio, viaggio, valori bollati, imposte e tasse anticipate, diritti, visure, ecc.);
- 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 esposte nella seguente tabella:

Direzione Generale
Unità Segreteria del Collegio dei Revisori dei conti e Gestione Affari fiscali**Tabella 5. L'assoggettamento dei rimborsi spese all'imposta sul valore aggiunto e all'imposta sul reddito delle persone fisiche, in relazione alla natura del soggetto percettore e delle spese oggetto di rimborso**

Soggetto percettore	Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente	Rimborsi forfetari
dipendente	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono soggetti a IVA. Non sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF, tranne i rimborsi chilometrici per i viaggi effettuati nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del lavoratore.
cococo	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono sottoposti a IVA. Non sono sottoposti a ritenuta d'acconto IRPEF, eccetto i rimborsi chilometrici per viaggi effettuati nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del lavoratore.
Borsista, tirocinante stagista	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono soggetti a IVA. Non sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF, tranne i rimborsi chilometrici per i viaggi effettuati nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del borsista o tirocinante.
titolare di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono soggetti a IVA. Non sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF, tranne i rimborsi chilometrici per i viaggi effettuati nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del borsista o tirocinante.
titolare di reddito di lavoro autonomo professionisti	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Sono soggetti a IVA. Sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF.
Titolare di altri redditi di lavoro autonomo	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF	Non sono assoggettati a IVA, a esclusione dei rimborsi erogati ai percettori di redditi da opere d'ingegneria, cinematografiche, di pubblicità e marchi industriali. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.



3.9 Documentazione comprovante la tracciabilità delle spese sostenute per missioni relative al personale dipendente e assimilato al lavoro dipendente e i rimborsi spese sostenuti dal personale esterno.

- *Soggetti con rapporto di lavoro dipendente e assimilato a lavoro dipendente con il CNR.*

Relativamente al personale dipendente ed assimilato al lavoro dipendente le SS.LL. dovranno acquisire prima di procedere al rimborso delle spese di missione la documentazione comprovante se tali spese sono state effettuate con pagamenti di natura tracciabile.

A tal proposito, dovrà essere acquisito la documentazione necessaria dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà a firma del soggetto che ha sostenuto le spese o documentazione di estratto contabile o documento giustificativo della spesa corredato del pagamento della carta di credito /debito da cui si evinca la tracciabilità dei pagamenti delle spese oggetto di rimborso spese missioni.

- *Soggetti con rapporto di lavoro autonomo professionale e autonomo occasionale con il CNR.*

Per queste casistiche risulta sufficiente la DSAN del professionista o del lavoratore autonomo occasionale con la specifica indicazione delle spese i cui pagamenti sono avvenute con modalità tracciabili o meno.

Risulta opportuno ricordare, come già riferito in premessa, che si rimane in attesa della circolare dell' Agenzia delle Entrate relativamente ad alcuni dubbi interpretativi per le modalità da adottare nel caso in cui il personale in missione si sia recato in paesi in cui sia difficoltoso applicare la norma riferita ai pagamenti tracciabili.

Qualora, la futura circolare dell' ADE non fornisca elementi di chiarimento sulla problematica sopra citata lo scrivente Ufficio proporrà apposito interpello alla Agenzia stessa.

Il Responsabile
Dr. Paolo Collacchi