

# GIORNATA DI STUDIO

2 dicembre 2022

## RIMBORSO DELLE UTENZE E BENEFIT A 3.000 EURO: CONVENIENZE E PROCEDURE DA ADOTTARE

A cura di  
A. BONINO – N. VILLA





# RIMBORSO DELLE UTENZE E BENEFIT A 3.000 EURO

- ✓ La nozione di reddito di lavoro dipendente
- ✓ Le indennità che non formano reddito
- ✓ La regola dell'art. 51, 3 comma: i beni e servizi forniti gratuitamente al dipendente
- ✓ L'estensione del limite a 3.000 €
- ✓ Il rimborso delle utenze: a chi spetta e per che cosa
- ✓ Le procedure da attivare per cogliere l'opportunità
- ✓ La gestione di fine anno degli altri benefit più comuni
- ✓ La corretta distinzione tra benefit e rimborsi spese

# DISTINZIONE TRA REDDITO E RISARCIMENTO



# DEFINIZIONE

## È REDDITO

Il reddito è classificato nelle singole categorie dagli articoli **25 - 44 - 49 - 50 - 53 - 55 - 67** del T.U.I.R., ed è soggetto ad imposizione.

**Art. 6:** costituisce reddito della medesima categoria il provento sostitutivo del reddito e l'indennità conseguita anche a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi (lucro cessante).

## NON È REDDITO

Risarcimento (danno emergente): ~~è~~ escluso da imposizione.

Sono escluse da imposizione le indennità dipendenti da invalidità permanente o da morte.

**R.M. 106/E/1999:** danno all'immagine.



# LA NOZIONE OMNICOMPRENSIVA

## **ART. 51, CO. 1 T.U.I.R.**

Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.



# REDDITO SÌ O NO

**NO**

## **C.M. 326/E/97**

Sono esclusi da imposizione 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:

- ✓ acquisto di beni strumentali di piccolo valore
- ✓ carta
- ✓ fotocopie
- ✓ calcolatrice



# REDDITO SÌ O NO

**SI**

## **C.M. 326/E/97**

**Sono reddito:** i rimborsi di spese, con esclusione di quanto disposto a proposito di trasferte e trasferimenti.

Ai lavoratori dipendenti è riconosciuta un'apposita detrazione, anche in funzione delle spese di produzione del reddito, e pertanto, ogni rimborso di spesa ricollegabile alla produzione del reddito del dipendente deve essere assoggettato a tassazione.



# DANNO BIOLOGICO

## RM 106/E/2009 – **Danno all'immagine - chance professionale – no tassazione se prove precise**

In passato:

- ✓ **NO tassazione** per le indennità risarcitorie erogate al fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero al fine di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio (**danno emergente**);
- ✓ **Sì tassazione** per indennità corrisposte ad un professionista al dichiarato titolo di risarcimento del cd. “**danno all'immagine**”, forfetariamente determinate dall'autorità giudiziaria per risarcire, in realtà, una perdita che si sarebbe riflessa direttamente sulla clientela e sull'attività professionale e, quindi, sulla capacità reddituale.

### **Danno all'immagine:**

- ✓ Corte di Cassazione, sentenza n. 7043/2004. Il danno all'immagine lede un diritto “la cui integrità trova fondamento nei diritti della persona umana tutelati dall'articolo 2 Cost ... inerente alla lesione della reputazione personale - intesa come la valutazione che di un certo soggetto viene fatta nel contesto in cui egli vive. ....La reputazione personale è individuabile nella valutazione che, in base alla sua storia personale, la comunità (locale, nazionale o internazionale) dà di un determinato soggetto.”



# DANNO BIOLOGICO

- ✓ Corte di Cassazione, n. 12789/2003: “natura risarcitoria alla somma corrisposta al dipendente per il pregiudizio, costituente danno emergente, all’immagine professionale in conseguenza dell'anticipata risoluzione del rapporto di lavoro” **(no tassazione)**.
- ✓ Corte di Cassazione, n. 30433/2008: atto transattivo con dirigente per la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro. “Tenuto conto che si tratta di un direttore generale di una società di rilevante importanza, un licenziamento in tronco... è indubbio che arrechi alla persona ... un danno che va al di là della semplice perdita di reddito, ma coinvolge anche la reputazione e l’immagine professionale e, come tale, la somma percepita costituisce un ristoro per un danno emergente” **(no tassazione)**.



# DANNO BIOLOGICO

## **A DETTA DELL'AGENZIA, SEMPRE IN R.M. 106/2009:**

**No tassazione** anche per ulteriori somme, eventualmente liquidate contestualmente alla liquidazione del danno all'immagine, a titolo di perdita delle cosiddette “**chance professionali**” ossia connesse “*alla privazione della possibilità di sviluppi o progressioni nell'attività lavorativa*”.

**Chance** = *entità patrimoniale, giuridicamente ed economicamente suscettibile di autonoma valutazione, la cui perdita configura un danno attuale e risarcibile (consistente non in un lucro cessante, bensì nel danno emergente da perdita di possibilità attuale), a condizione che il soggetto che agisce per il risarcimento ne provi, anche secondo un calcolo di probabilità o per presunzioni, la sussistenza.*

*-Corte di cassazione n. 6572/2006: il risarcimento non può essere riconosciuto, in concreto, se non in presenza di **adeguata allegazione**, ad esempio deducendo l'esercizio di una attività (di qualunque tipo) soggetta ad una continua evoluzione, e comunque caratterizzata da vantaggi connessi all'esperienza professionale destinati a venire meno in conseguenza del loro mancato esercizio per un apprezzabile periodo di tempo. Nella stessa logica anche della perdita di chance, ovvero delle ulteriori potenzialità occupazionali o di ulteriori possibilità di guadagno, va data prova in concreto, indicando, nella specifica fattispecie, quali aspettative, che sarebbero state conseguibili in caso di regolare svolgimento del rapporto, siano state frustrate dal demansionamento o dalla forzata inattività.*



# DANNO BIOLOGICO

In assenza di prove, in sede fiscale: *“alla somma versata dal datore di lavoro in base ad una definizione transattiva della controversia, che tenga ferma la cessazione del rapporto, deve essere presuntivamente attribuita, al di là delle qualificazioni formalmente adottate dalle parti, la natura di **ristoro della perdita di retribuzioni** che la prosecuzione del rapporto avrebbe implicato, e quindi il risarcimento di un danno qualificabile come **lucro cessante**... di guisa che alla distinta causale del relativo esborso deve corrispondere un’adeguata prova il cui onere spetta al contribuente”*.

**Natura delle prove:** *“in assenza di specifici elementi di prova risultanti dagli atti transattivi conclusi, tale individuazione deve essere effettuata sulla base di **ogni utile elemento fornito dal contribuente** interessato dal quale possa desumersi quale parte dell’indennità percepita sia diretta a risarcire il danno emergente subito per effetto della cessazione della carica, consistente nella perdita di immagine e di opportunità professionali.”*

# BENI E SERVIZI AI DIPENDENTI



# LA REGOLA

## **ART. 51, CO. 3 T.U.I.R.**

Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000 [n.d.r. euro 258,23] (15) se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.



# BENI E SERVIZI

**Regola ordinaria:** € 258,23

**2020 e 2021:** soglia è stata elevata a 516,46 euro (art. 112 del DL 104/2020, come modificato dall'art. 6-quinquies del DL 41/2021).

**2022:** soglia elevata a 3.000 euro (inizialmente 600 euro), comprendendo anche le somme erogate o rimborsate ai dipendenti dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale (art. 12 del DL 9.8.2022 n. 115, come modificato dall'art. 3 co. 10 del DL 176/2022; circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35).



# LA CM 326 - 1997

- ✓ La previsione si applica a tutti i fringe benefit, sia a quelli determinati in base al valore normale, sia a quelli determinati con metodi convenzionali;
- ✓ Il limite va considerato in relazione agli importi tassabili in capo al dipendente e, quindi al netto di quanto è stato eventualmente corrisposto da quest'ultimo (comprensivo dell'eventuale IVA a carico del dipendente);
- ✓ Il limite va considerato per tutti i fringe benefit percepiti, anche se derivanti da altri rapporti di lavoro eventualmente intrattenuti nel corso dello stesso periodo d'imposta;
- ✓ Il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta sul valore dei fringe benefit: nel periodo di paga in cui viene superato il suddetto limite, ovvero fin dal primo periodo di paga se risulta chiaro che nell'intero periodo d'imposta il valore dei fringe benefit sarà complessivamente superiore a tale limite.



# I VOUCHER

**Tratto da** «Si supponga che il datore di lavoro consente di acquistare al prezzo di 50 euro un bene che ha un valore di mercato di 300 euro. In questo caso, se si tratta dell'unica erogazione effettuata nel periodo d'imposta, il dipendente non subisce alcuna tassazione. Se, anziché consegnare il bene, viene invece consegnato un voucher del valore nominale di 300 euro che dà diritto allo stesso bene, richiedendo allo stesso modo il pagamento di 50 euro, il voucher non dovrebbe essere tassato.

Se, ancora, a fronte dello stesso bene, viene attribuito al dipendente un voucher da 250 euro che richiederà all'atto dell'acquisto un'integrazione da 50 euro, l'intero voucher dovrebbe essere tassato».

**Guide Eutekne, voce Fringe benefit a cura di Alberti P., Cotto A.**



# IL VALORE DEI BENI

Vale il valore normale salvo eccezioni:

Auto in uso  
promiscuo

Prestiti ai  
dipendenti

Fabbricati in  
uso ai  
dipendenti

Trasporto  
ferroviario

# RIMBORSO DELLE UTENZE E BENEFIT A 3.000 EURO



# ART. 12 DEL DECRETO-LEGGE AIUTI-BIS E DALL'ART. 3 C. 10 DEL DL 176/2022 (AIUTI-QUATER)

Periodo d'imposta  
**2022**

Non concorrono alla formazione  
**del reddito**

“Limitatamente al periodo d'imposta 2022, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, **prima parte del terzo periodo** del Tuir, non concorrono a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale entro il limite complessivo di euro **3.000,00**”.



# NOVITÀ

Innalzamento  
da 258 a 3.000 €



Intervento su art. 51,  
3 comma Tuir

Estensione a bonus  
monetari / rimborsi



Analogia con art. 51,c. 2, lett. d bis  
(spese trasporto pubblico locale)

**Vedi anche Bonus benzina art. 2 del DI 21/2022**



# ARTICOLO 51 COMMA 3 DEL TUIR

I beni ceduti e i servizi prestati al lavoratore, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'IRPEF, nel limite di euro 258,234 nonché, in caso di superamento di quest'ultimo, **l'inclusione nel reddito imponibile dell'intero ammontare** e non solo della quota eccedente il medesimo limite.



**Vedi circ. 35  
e modifica aiuti quater**

Rientrano nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche i beni ceduti e i servizi prestati al **coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR**, nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi.



**Anche non a carico**



# AMBITO SOGGETTIVO

**Si applica ai titolari di:**

redditi di lavoro  
dipendente

redditi assimilati a quelli  
di lavoro dipendente  
**No bonus carburanti**

Il riferimento al comma dell'art. 3 dell'articolo 51 del Tuir consente di comprendere anche i *fringe benefit* corrisposti dal datore di lavoro *ad personam*. **(Si bonus carburanti)**



# GLI AMMINISTRATORI (NO PROFESSIONISTI)

Vedi risposta a interpello  
25 gennaio 2019 n. 10

Vedi circolare  
35/e del 2022

Delibera  
preventiva

Sostituzione tra compenso  
monetario e benefit

Eventuali  
rimborso e conguaglio



# IL CONTENUTO

**1**

Il limite massimo di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei beni ceduti e dei servizi prestati, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, è innalzato da euro 258,23 a euro 3.000

**2**

Sono incluse tra i fringe benefit concessi ai lavoratori anche le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale

**SOLO PER IL 2022**



# LE BOLLETTE

Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, oltre al valore dei beni ceduti e dei servizi prestati, anche le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro ai propri lavoratori dipendenti **«per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale»**.

<b>1</b>	Immobili ad uso abitativo	<b>4</b>	a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio
<b>2</b>	posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo	<b>5</b>	a condizione che ne sostengano effettivamente le relative spese
<b>3</b>	dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari		

**Ci sono limiti numerici?**



# IL CONDOMINIO

**Sono comprese le utenze intestate al condominio**



Quando sono addebitate?

**Sono comprese le utenze intestate al locatore se nel contratto è previsto l'addebito analitico**



Se c'è addebito forfettario il locatore ottenere il benefit?

Ha sostenuto la spesa?

**È sempre necessario l'effettivo sostenimento della spesa.**



# SOSTENIMENTO DELLE SPESE

**È sempre necessario l'effettivo sostenimento della spesa**

**Mario è dipendente**

**Anna è moglie e proprietaria  
dell'immobile e intestataria  
delle utenze**

Vedi soluzione della risoluzione 55/2020 in tema di somme riconosciute per servizi educativi ex art. 51, comma 2 lett. f, bis



# IL DATORE DI LAVORO (1/2)

Acquisisce e conserva la documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite **(sono sufficienti le bollette?)**

**oppure**

Acquisisce una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà



- |          |  |
|----------|--|
| <b>1</b> | Elementi per identificare utenze (il numero e l'intestatario della fattura (e se diverso dal lavoratore, il rapporto intercorrente con quest'ultimo) |
| <b>2</b> | La tipologia di utenza   |
| <b>3</b> | L'importo pagato   |
| <b>4</b> | La data e le modalità di pagamento   |



# IL DATORE DI LAVORO (2/2)

**inoltre**

Acquisisce anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesta la circostanza che le fatture non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, non solo presso il medesimo datore di lavoro, ma anche presso altri



## IL LIMITE DI 3.000 €

Valore benefit	Importo soggetto a tassazione
€ 1.500	Zero
€ 3.000	Zero
€ 3.500	€ 3.500



**CM 35:** se in sede di conguaglio il valore sono superiori a € 3.000 «il datore di lavoro deve assoggettare a tassazione l'intero importo corrisposto, vale a dire anche la quota di valore inferiore al medesimo limite»



# LA CASSA ALLARGATA

Acquisisce una dichiarazione  
sostitutiva di atto di notorietà



- 1 Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono (c.d. principio di cassa allargato)
- 2 La retribuzione deve essere imputata in base al momento di effettiva percezione della stessa da parte del lavoratore
- 3 Il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore.



# BONUS CARBURANTI

***Bonus carburante di cui all'articolo 2 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (esempi circolare 17/E del 2022)***

	<b>CASO 1</b>	<b>CASO 2</b>	<b>CASO 3</b>
Beni e servizi art. 51, comma 3	€ 300	€ 200	€ 200
Di cui carburante	€ zero	€ zero	€ 200
Bonus carburante	€ 100	€ 250	€ 250
	€ 300 assoggettato a tassazione	Nessun importo tassato	Nessun importo tassato



# BONUS CARBURANTI / ESTENSIONE ART. 51

	<b>CASO 1</b>	<b>CASO 2</b>	<b>CASO 3</b>
Beni e servizi art. 51, comma 3	€ 3.500	€ 2.500	€ 2.000
Di cui carburante	€ zero	€ zero	€ 350
Bonus carburante	€ 100	€ 250	€ 150
	€ 3.500 assoggettato a tassazione	Nessun importo tassato	Nessun importo tassato



# BONUS CARBURANTI

## ***BONUS CARBURANTE DI CUI ALL'ARTICOLO 2 DEL DECRETO-LEGGE 21 MARZO 2022, N. 21***

I beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di euro 200 per uno o più buoni benzina ed un valore di euro 600 per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina) nonché per le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

# LA SEDE DI LAVORO DEI DIPENDENTI



# LA SEDE DI LAVORO

L'individuazione della sede di lavoro assume rilevanza fondamentale ai fini dell'applicazione del regime:

- ✓ delle trasferte
- ✓ del *trasfertismo*
- ✓ delle indennità di trasferimento



# LA SEDE DI LAVORO

## C.M. 326/E/97 + 37/E/2013

- ✓ *Il lavoratore dipendente è tenuto, tra l'altro, a svolgere la propria prestazione di lavoro nel luogo stabilito dal datore di lavoro, che è generalmente indicato nella **lettera o contratto di assunzione**.*
- ✓ *È, quindi, del tutto naturale che gli stessi contratti di lavoro, collettivi o individuali, prevedano la corresponsione di una indennità aggiuntiva allorquando il dipendente sia chiamato a svolgere una attività fuori della sede naturale in cui lo stesso è tenuto contrattualmente a svolgere la sua attività.*
- ✓ *L'individuazione della sede di lavoro è, ovviamente, rimessa alla libera decisione delle parti contrattuali, decisione sulla quale né il legislatore né, tanto meno, l'Amministrazione finanziaria, hanno possibilità di intervenire, così come non è consentito sindacare le modalità di erogazione o gli importi dell'indennità all'uopo stabiliti.*



# LA SEDE DI LAVORO

- ✓ **In dottrina:** si ritiene che le parti siano tenute normalmente ad adottare quale sede di lavoro, una **sede del datore di lavoro**.
- ✓ Salvo il caso del lavoro a domicilio, del telelavoro o di altre ipotesi simili, non si dovrebbe ammettere la possibilità di individuare, quale sede di lavoro, l'abitazione del dipendente.

# LE TRASFERTE NEL COMUNE, FUORI DEL COMUNE E ALL'ESTERO



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

Tre tipologie di rimborsi **detassati**, entro certi limiti quantitativi, per le trasferte **fuori del comune**, sede di lavoro:

1. PIE' DI LISTA (analitico)
2. MISTO
3. DIARIA

*Trasferta: si ha quando il dipendente è incaricato di svolgere temporaneamente un servizio fuori della sua abituale sede d'ufficio.*

**C.M. 219/E/1994.**



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## **1. Rimborso piè di lista – analitico**

### ✓ **Esenti da imposizione:**

1. Rimborsi analitici delle spese di vitto, alloggio, viaggio (anche sotto forma di indennità chilometrica), e trasporto.
2. Rimborsi di altre spese (lavanderia, telefono, mance,...):
  - ✓ 15,49 (25,82 estero) euro/giorno
  - ✓ anche non documentate
  - ✓ analiticamente attestate dal dipendente



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

✓ *Rimborso analitico – spese non documentate*

20.03.2022

21.03.2022

15,00

20,00

**NON SOGGETTO**

**SOGGETTO**

**4,51**

✓ ***Il limite è, infatti, giornaliero, e non ammette compensazioni.***



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## 2. *Rimborso misto*

### ✓ *Esenti da imposizione:*

- Rimborso analitico delle spese di vitto e/o alloggio +
- indennità di trasferta (diaria)

### ✓ **Indennità (diaria) esente:**

- Euro **15,49** Italia (25,82 Estero): se rimborso dei due bisogni fondamentali (o alloggio e vitto forniti gratis);
- Euro **30,99** Italia (51,64 Estero): se rimborso di uno solo dei due bisogni fondamentali (o alloggio o vitto fornito gratis).



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## **VIAGGIO E TRASPORTO: RIMBORSO ESENTE, COME NEL RIMBORSO ANALITICO**

I rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto, non concorrono, comunque, a formare il reddito quando siano effettuati sulla base di idonea documentazione.

Ogni altro rimborso è tassato.



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## RIMBORSO MISTO E ANALITICO - CONFRONTO

- ✓ La **C.m. 326/E/1997** rileva che è quasi irrilevante la scelta tra il sistema di rimborso misto e quello analitico.



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## 3. *Diaria*

### ✓ **Indennità esente da imposizione:**

- ITALIA: 46,48 Euro/giorno
- ESTERO: 77,47 Euro/giorno

- ✓ La trasferta di durata inferiore ad un giorno non comporta riduzioni alla soglia di esenzione.
- ✓ Anche l'assenza del pernottamento non ha effetti.
- ✓ In sede civilistica, per accordo contrattuale, è ovviamente possibile rimodulare l'indennità.



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## **SPESE DI VIAGGIO E TRASPORTO: SEMPRE ESENTI**

- ✓ I rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono comunque a formare il reddito quando siano effettuati sulla base di idonea documentazione.



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## LE TRASFERTE NEL COMUNE

✓ L'art. 51, comma 5 del T.U.I.R. prevede l'esclusione da tassazione solo per le indennità ed i rimborsi erogati a fronte di trasferte effettuate al di fuori del comune sede di lavoro.

✓ **Effetti:**

DIARIA  
Irpef

VITTO  
Ticket Rest.

ALLOGGIO  
Non reale



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## **ECCEZIONI ALLA TASSABILITÀ DEL RIMBORSO**

- ✓ **TRASPORTO:** ESENTE SE COMPROVATO DA DOCUMENTI PROVENIENTI DAL VETTORE (taxi, metro, bus).
- ✓ In dottrina: opportunità di redigere la nota spese anche per le trasferte nel Comune.
- ✓ La C.M. 326/E/97 chiarisce che è *sufficiente che dalla **documentazione interna** risulti in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro.*
- ✓ **CFR. R.M. 232/E/2002** (dipendente del concessionario riscossione che viaggia continuamente all'interno del comune). Tassazione dei rimborsi, per interpretazione letterale dell'art. 51, comma 5 del T.U.I.R.



# IL REGIME DELLE TRASFERTE

## **ECCEZIONI ALLA TASSABILITÀ DEL RIMBORSO**

### ✓ **NOVITÀ: CAR SHARING**

- ✓ **R.M. 83/E/2016:** *il servizio di Car Sharing rappresenta soprattutto nelle aree urbane, una evoluzione dei tradizionali sistemi di mobilità considerati dall'art. 51 del T.U.I.R., e conseguentemente, i rimborsi delle relative spese in favore dei dipendenti in trasferta nel territorio comunale possono essere ricondotti nella previsione esentativa di cui al comma 5 del medesimo art. 51.*
- ✓ *Ad analoghe conclusioni si perviene anche nell'ipotesi in cui la società/datore di lavoro è intestataria della fattura emessa dalla società di Car Sharing ed al lavoratore è rimborsata la spesa sostenuta per l'utilizzo del veicolo (cd. "utilizzo incrociato").*



# GIURISPRUDENZA

**Orientamenti giurisprudenziali:** Cass. 28.7.2022 n. 23634 + Cass. 14.6.2022 n. 19099.

**Fattispecie in esame:** indennità corrisposte da un'ASL a un medico specialista ambulatoriale per le spese di viaggio sostenute per raggiungere i vari distretti sanitari partendo dalla propria residenza (cfr. contratto collettivo dei medici ambulatoriali).

**Il contenuto delle sentenze:**

- ✓ se si tratta di un mero rimborso delle spese, parametrato al chilometraggio e non corrisposto in misura forfetaria, l'importo riconosciuto al dipendente non deve essere tassato in quanto ha natura risarcitoria e non retributiva;
- ✓ deve trattarsi di rimborso chilometrico basato sulle tariffe ACI, senza che siano previste somme aggiuntive, che avrebbero invece natura retributiva.

**Effetti:**

- ✓ sia i rimborsi spese per trasferta (spostamento dalla sede di lavoro ad altro luogo) che quelli per il tragitto casa-lavoro (spostamento dalla residenza del lavoratore al luogo di lavoro) non sono imponibili, avendo natura meramente risarcitoria;
- ✓ idem anche nel caso di rimborso taxi, treno, ...



# PRASSI MINISTERIALE

- ✓ **Interpretazioni ministeriali:** RM 106 del 2015.
- ✓ **Fattispecie in esame:** indennità corrisposte da un'ASL a un medico specialista ambulatoriale per le spese di viaggio sostenute per raggiungere i vari distretti sanitari partendo dalla propria residenza (cfr. contratto collettivo dei medici ambulatoriali).
- ✓ **La soluzione AdE:**
  - i rimborsi non possono essere considerati come un risarcimento danni, in quanto, ai sensi dell'art. 6, co. 2 del TUIR sono esenti da imposizione le sole indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni derivanti da invalidità permanente o da morte, costituendo le altre indennità redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti (lucro cessante);
  - imponibilità del rimborso al medico specialista ambulatoriale.



# PRASSI MINISTERIALE

**Interpretazioni ministeriali:** risposta interpellò 2.8.2022 n. 405.

## **Soluzione:**

- ✓ nell'ipotesi in cui sia riconosciuta un'indennità chilometrica calcolata sul tragitto dalla residenza del lavoratore alla località di missione, qualora la distanza percorsa dal dipendente risulti inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore è riconosciuto, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di minor importo, quest'ultimo è da considerare non imponibile;
- ✓ diversamente, nell'ipotesi in cui la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore viene erogato, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di importo maggiore rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, la differenza è da considerarsi reddito imponibile.



# I LIMITI PER IL RIMBORSO ANALITICO

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 95, comma 3 TUIR.
- ✓ **Il contenuto della norma:** *le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero.*



# I LIMITI PER IL RIMBORSO ANALITICO

## EFFETTI

- ✓ esistono limiti giornalieri per la deduzione dal reddito d'impresa dei costi relativi alle spese di vitto e alloggio;
- ✓ i limiti in esame si applicano solo nel caso in cui il datore di lavoro rimborsi ai dipendenti i costi in esame con il metodo del rimborso analitico;
- ✓ nessuna limitazione alla deduzione è prevista nel caso di rimborso ai dipendenti delle spese in esame con il metodo del rimborso misto.



# I LIMITI NEL MODELLO REDDITI 2022

## ESEMPIO

- ✓ Tizio, con sede di lavoro nel comune di Torino, si è recato in trasferta a Cuneo per due giorni (22 e 23 dicembre 2021);
- ✓ Tizio ha sostenuto giornalmente:
  - spese alberghiere: 100 euro;
  - spese di ristorazione: 100 euro;
- ✓ ALFA Spa (datore di lavoro) può dedurre i costi in esame, rimborsati in maniera analitica al lavoratore dipendente, per un importo giornaliero pari a euro 180,76.



# I LIMITI NEL MODELLO REDDITI 2022

## **MODELLO REDDITI SC 2022 (ANNO 2021)**

- ✓ Occorre effettuare una variazione in aumento in misura pari ai costi imputati a conto economico indeducibili, in quanto eccedenti i limiti sopra richiamati;
- ✓ La variazione va rilevata nel rigo RF31, codice 3;
- ✓ Delta più complessivo:  $(200 - 180,76) \times 2 = 38,48$ .



# SINTESI DEI LIMITI

	Limiti giornalieri per la deduzione ai fini IRES
Rimborso analitico (meno conveniente del misto per la deduzione)	✓ Vitto e alloggio in Italia: 180,76 ✓ Vitto e alloggio all'estero: 258,23
Rimborso misto	NO
Indennità forfettaria	NO



# DEDUZIONE INDENNITÀ KM

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 95, comma 3 TUIR.
- ✓ **Il contenuto della norma:** *se il dipendente è stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.*
- ✓ **Effetti del mancato rispetto dei limiti:**
  - nessuna tassazione per il dipendente, in quanto riceve un'indennità proporzionata all'autovettura da lui utilizzata;
  - eccedenza indeducibile per il datore di lavoro.
- ✓ **Deduzione delle altre spese di viaggio:** le spese di viaggio rimborsate ai dipendenti (taxi, biglietto ferroviario o aereo, ...) sono interamente deducibili ai fini IRES (art. 95, co. 3 TUIR non prevede limitazioni in merito).



# ESEMPIO DEDUZIONE INDENNITÀ KM

## ESEMPIO 1

- ✓ TIZIO è stato autorizzato ad effettuare la trasferta da Torino a Cuneo con la propria autovettura, Alfa Romeo Stelvio 2.0 T, 200 CV a benzina, con percorrenza annua inferiore ai 5.000 KM;
- ✓ La distanza percorsa è pari a 240 KM;
- ✓ In base alle tabelle ACI:
  - ALFA Spa (datore di lavoro) rimborsa al dipendente l'importo pari ad euro **328** ( $1,366346 \times 240$ );
  - costo di percorrenza deducibile al KM è pari ad euro 0,89384;
  - deduzione totale consentita:  $0,89384 \times 240 = 215$  euro;
- ✓ Variazione in aumento nel modello redditi 2022 SC, rigo RF 31: **113**



# ESEMPIO DEDUZIONE INDENNITÀ KM

## ESEMPIO 2

- ✓ TIZIO è stato autorizzato ad effettuare la trasferta da Torino a Cuneo con la propria autovettura, Tesla model X P 100 D, con percorrenza annua inferiore ai 5.000 km;
- ✓ La distanza percorsa è pari a 240 KM;
- ✓ In base alle tabelle ACI:
  - ALFA Spa (datore di lavoro) rimborsa al dipendente l'importo pari ad euro **471** euro (1,9644 X 240);
  - costo di percorrenza deducibile al KM: senza limitazioni;
  - variazione in aumento nel modello Redditi 2022 SC: nessuna.



# LE FINALITÀ DELLA NOTA SPESE

1. Provare l'inerenza ai fini IRES del costo sostenuto dal datore di lavoro (risposta interpello 403/2019, Cassazione 6650/2006, Cassazione 11241/2017):
  - ✓ a tal fine, la nota deve essere esaustiva.
  - ✓ *Le note spese dei dipendenti, autorizzate, convalidate e liquidate dalla società imprenditrice che le abbia anche inserite nella contabilità aziendale non costituiscono di per sé prova dell'inerenza della spesa all'attività produttiva, ben potendosi ipotizzare un accordo elusivo in cui il datore di lavoro rimborsi al dipendente spese voluttuarie erogando così compensi fuori busta sottratti alle ritenute fiscali e previdenziali. Una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa.*
2. Dimostrare la correttezza del trattamento fiscale e previdenziale applicato in capo al dipendente.

# AUTOVETTURA IN USO PROMISCUO



# AUTO IN FRINGE BENEFIT

**Normativa di riferimento: art. 51, co. 4 del TUIR.**

**Il contenuto della norma:** per gli autoveicoli di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020:

- ✓ con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro (g/km di CO<sub>2</sub>), si assume il 25% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente;
- ✓ la predetta percentuale è elevata al 30% per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;
- ✓ qualora i valori di emissione siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 50% a decorrere dall'anno 2021;
- ✓ per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 60% a decorrere dall'anno 2021.



# DEDUZIONE DELL'AUTO IN FB

- ✓ **Normativa di riferimento IRES:** art. 164 TUIR.
- ✓ **Il contenuto della norma:** *le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili nella misura del 70% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.*
- ✓ **Effetti IRES:** deduzione costi al 70%.



# UN ESEMPIO DI DEDUZIONE

## ESEMPIO

- ✓ Autovettura acquistata nel 2021 e assegnata in uso promiscuo al dipendente;
- ✓ Costo di acquisto (quota di ammortamento) = 5.000 (compresa l'IVA indetraibile);
- ✓ Costi di impiego (carburante, assicurazione ecc.) = 3.000;
- ✓ Costo complessivo = 8.000;
- ✓ FB tassato in capo al dipendente = 1.200;
- ✓ L'importo deducibile va calcolato applicando al costo complessivo (8.000) la percentuale di deducibilità (70%), indipendentemente dal FB tassato;
- ✓ Costo complessivo deducibile =  $70\% \times 8.000 = 5.600$ .

# CONCESSIONE DI IMMOBILI AI DIPENDENTI



# IMMOBILE AL DIPENDENTE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 51, co. 4, lett. c) TUIR.
- ✓ **Il contenuto della norma:** *per i fabbricati concessi al dipendente in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30% della predetta differenza.*



# IMMOBILE AL DIPENDENTE

## ✓ Effetti:

- in caso di immobile concesso in comodato al dipendente, senza accollo delle spese inerenti all'immobile da parte del datore di lavoro, il compenso in natura da inserire in busta paga è pari alla rendita catastale dell'immobile stesso;
- non rileva (ai fini del FB) la circostanza che il fabbricato sia di proprietà del datore di lavoro ovvero sia da questi acquisito in locazione anche finanziaria;
- non è richiesto che l'attribuzione dei fabbricati discenda da un obbligo scaturente dal CCNL, da accordo o regolamento aziendale.

## ✓ Registrazione del contratto di comodato: 200 euro.



# CONTRATTO DI COMODATO

Con la presente scrittura privata, il Sig. .... (comodante) e il Sig. ....(comodatario) CONVENGONO E STIPULANO QUANTO SEGUE:

1. Il Sig. ...., in qualità di proprietario, concede in comodato al Sig. .... che accetta, l'immobile sito in .....perché il comodatario se ne serva per l'uso stabilito dal presente contratto. Il comodatario riconosce che l'immobile si trova in buono stato di conservazione e di averlo trovato del tutto idoneo all'uso convenuto, ed in tale stato si obbliga a restituirlo alla scadenza del comodato, fatto salvo il normale deterioramento a seguito dell'uso.
  2. Nessun corrispettivo è dovuto per il presente comodato.
  3. Il comodatario si servirà dell'immobile con la dovuta diligenza, esclusivamente per adibirlo a propria abitazione, impegnandosi a non destinare il bene a scopi differenti.
  4. Il comodatario è tenuto a riconsegnare l'immobile oggetto del presente contratto per la scadenza del .....
  5. Il comodatario non può concedere a terzi, senza il consenso scritto del comodante, il godimento dell'immobile, sia a titolo gratuito sia a titolo oneroso. In caso di mancato rispetto da parte del comodatario delle suddette condizioni, il comodante potrà richiedere l'immediata restituzione dell'immobile, oltre al risarcimento del danno.
  6. Sono a carico del comodatario le spese per servirsi della cosa. Il comodatario ha diritto al rimborso se trattasi di spese straordinarie, se necessarie ed urgenti.
  7. Le spese del presente atto sono a carico del Sig. ....
  8. Per quanto non espressamente disposto dal contratto si rinvia agli artt. 1803 e ss. C.C..
- Luogo/data e firme.



# SPESE INERENTI CHE FANNO FRINGE

- ✓ **Spese inerenti il fabbricato che concorrono a formare FB se sostenute dal datore di lavoro:** sono tutte le spese diverse da quelle considerate in sede di determinazione della rendita catastale.

Ad esempio (CM 326/E/97):

- le eventuali utenze pagate dal datore di lavoro invece che dall'utilizzatore del fabbricato (es. luce, gas, telefono);
  - le spese condominiali;
  - la tassa rifiuti solidi urbani.
- ✓ **Effetti:** considerando che la rendita catastale tiene conto delle spese di ordinaria manutenzione, dovrebbero rientrare tra le spese inerenti quelle di manutenzione straordinaria.



# UN ESEMPIO DI IMMOBILE IN FRINGE

## ✓ Un esempio:

- ALFA Spa concede in comodato a TIZIO (dipendente della società) un immobile abitativo per l'intero periodo di imposta;
- rendita catastale del fabbricato: 1.500 euro;
- spese inerenti a carico di ALFA Spa: 500 euro;
- somma complessiva trattenuta al dipendente: 0
- FB tassato in capo al dipendente: 2.000 euro.



# UN ESEMPIO DI IMMOBILE IN FRINGE

## ✓ **Obbligo di dimora:**

- se il dipendente è obbligato a dimorare nel fabbricato (ad esempio, custode dell'azienda), il fringe benefit è ridotto al 30%;
- riprendendo i dati del precedente esempio, in caso di obbligo di dimora il fringe benefit è pari a 600 euro (30% di 2.000).

## ✓ **Ragguaglio temporale, in caso di concessione per una frazione di esercizio:** in assenza di chiarimenti ufficiali, si ritiene corretto operare un ragguaglio temporale, analogamente a quanto avviene per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti.



# IMMOBILE SENZA RENDITA

- ✓ **Fabbricati non iscritti in catasto (es. quelli situati all'estero):** concorre a formare il reddito di lavoro dipendente la differenza tra:
  - il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico, o in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato;
  - quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso.
- ✓ **Obbligo di dimora:** tale criterio si applica, senza alcuna riduzione, anche ai fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso (CM 326/E/97).



# DEDUZIONE DEI COSTI PER IL DATORE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 95, co. 2 TUIR
- ✓ **Il contenuto della norma:** *i canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51, comma 4, lettera c) TUIR.*
- ✓ **Effetti:**
  - relativamente agli immobili concessi in fringe benefit al dipendente, il datore di lavoro deduce le spese di manutenzione e i canoni di locazione per un importo non superiore a quello che costituisce RLD;
  - eccedenza dei costi indeducibile, con variazione in aumento nel quadro RF del modello Redditi.



# UN ESEMPIO DI DEDUZIONE COSTI

## ✓ Un esempio:

- ALFA Spa (locataria) concede in comodato a TIZIO (dipendente della società) un immobile abitativo per l'intero periodo di imposta;
- rendita catastale del fabbricato: 1.500 euro;
- spese inerenti a carico di ALFA Spa: 500 euro;
- somma complessiva trattenuta al dipendente: 0;
- FB tassato in capo al dipendente: 2.000 euro;
- canone annuo di locazione dovuto da ALFA Spa: 15.000 euro.

✓ **La soluzione:** ALFA Spa deduce le spese di locazione per 2.000 euro, operando una variazione in aumento nel modello Redditi per 13.000.



# IMMOBILE A PIÙ DIPENDENTI

## ✓ Quesito:

- un'azienda industriale ha intenzione di concedere in uso gratuito, per alcuni mesi, un immobile abitativo di proprietà, a 5 dipendenti neo assunti, i quali manterranno la residenza nel comune di provenienza;
- si desidera sapere:
  - come si determini il compenso in natura per il singolo lavoratore;
  - quali siano i costi di gestione dell'immobile deducibili per l'impresa.



# IMMOBILE A PIÙ DIPENDENTI

## ✓ La risposta:

- ✓ ai sensi dell'art. 51, c. 4, lett. c) del TUIR, il compenso in natura da assoggettare a tassazione sarà quantificato in misura pari alla rendita catastale del fabbricato, aumentata di tutte le spese inerenti l'immobile, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore;
- ✓ l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 326/E/97, ha chiarito che, qualora l'unità immobiliare sia concessa in uso a più dipendenti, l'importo come sopra determinato dovrà essere ripartito fra gli utilizzatori in parti uguali o in relazione alle parti di fabbricato a ciascuno assegnate, se queste sono differenziate.



# DEDUZIONE DELL'IMMOBILE

## ✓ Continua la risposta:

- in conformità all'art. 51, c. 3 del TUIR, qualora il predetto importo imputabile al singolo dipendente risulti non superiore, nel periodo di imposta, ad euro 258,23, lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito del lavoratore;
- relativamente alle spese deducibili, si rileva che l'art. 95, c. 2 del TUIR prevede esplicitamente che le sole spese inerenti al fabbricato ammesse in deduzione siano quelle di manutenzione, le quali potranno essere dedotte per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi, a norma del sopra richiamato art. 51 del TUIR;
- un'interpretazione letterale dei sopra citati artt. 51, c. 3 e 95, c. 2 del TUIR induce, infine, a ritenere che, nel caso in cui il compenso in natura imputabile al dipendente non superi l'importo di 258,23, nessuna spesa inerente all'immobile risulterà deducibile per il datore di lavoro, dal momento che nessun compenso in natura ha concorso alla formazione del reddito del lavoratore.



# TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA

- ✓ **Trasferimento della residenza:** il fringe benefit si calcola nel modo indicato in precedenza (rendita catastale o valore di mercato del canone, in assenza di rendita) anche qualora il fabbricato sia concesso in uso al dipendente che ha trasferito la propria residenza anagrafica nel Comune in cui presta l'attività lavorativa.



# TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA

## ✓ Deduzione dei costi per il datore di lavoro:

- i fabbricati per i quali ricorrono le caratteristiche del punto precedente sono considerati strumentali all'attività d'impresa per un triennio;
- è consentita la deduzione integrale dei canoni di locazione (anche finanziaria) e delle spese di manutenzione per il triennio.

## ✓ Il contenuto della norma per la deduzione integrale (art. 95 co. 2 TUIR): *qualora i fabbricati siano concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i canoni di locazione e le spese di manutenzione sono integralmente deducibili.*



# UN ESEMPIO DI TRASFERIMENTO

## ✓ Un esempio:

- ALFA Spa (locataria) con sede a Torino concede in comodato a TIZIO (dipendente della società) un immobile abitativo per l'intero periodo di imposta;
- Tizio trasferisce la sua residenza da Perugia a Torino per motivi di lavoro;
- rendita catastale del fabbricato: 1.500 euro;
- spese inerenti a carico di ALFA Spa: 500 euro;
- somma complessiva trattenuta al dipendente: 0;
- FB tassato in capo al dipendente: 2.000 euro;
- canone annuo di locazione dovuto da ALFA Spa: 15.000 euro.

- ✓ **La soluzione:** ALFA Spa deduce le spese di locazione integralmente, anche per la parte eccedente il fringe benefit, senza operare, pertanto, alcuna variazione in aumento nel modello Redditi.



# IMMOBILE A DIPENDENTI IN TRASFERTA

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 95, co. 2 TUIR
- ✓ **Il contenuto della norma:** *non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea.*
- ✓ **Effetti per il datore di lavoro:**
  - deduzione integrale dei costi per la foresteria;
  - deduzione integrale dei costi per i locali adibiti a mensa aziendale.



# IMMOBILE A DIPENDENTI IN TRASFERTA

## Quesito:

- ✓ una società rimborsa in maniera analitica ( “*piè di lista*” ) ai propri dipendenti le spese per le trasferte al di fuori del comune sede di lavoro;
- ✓ inoltre, considerando che la trasferta è finalizzata a raggiungere la sede di un cantiere temporaneo, la società ha affittato per i mesi necessari alcuni appartamenti nel comune in cui è localizzato il predetto cantiere, al fine di fornire ai dipendenti in trasferta il servizio di alloggio a titolo gratuito;
- ✓ si desidera sapere se:
  - la fornitura gratuita dell’alloggio determini il sorgere di un compenso in natura da assoggettare a tassazione per il dipendente;
  - i canoni di affitto per gli appartamenti siano deducibili per la società.



# IMMOBILE A DIPENDENTI IN TRASFERTA

## ✓ La risposta:

- la risposta al primo quesito è negativa. Ai sensi dell'art. 51, comma 5, del TUIR, infatti, in caso di adozione della procedura di rimborso "*più di lista*", non concorrono a formare il reddito, tra gli altri, i rimborsi delle spese di alloggio sopportate dai dipendenti che si recano in trasferta al di fuori del comune sede di lavoro; al riguardo, si precisa che, come chiarito dalla CM 326/E/97, è assimilabile al rimborso, la fornitura dell'alloggio a titolo gratuito;
- con riferimento al secondo quesito, si ritiene che i canoni di affitto siano deducibili dal reddito della società, seppur con alcune limitazioni.



# DEDUZIONE DELL'IMMOBILE

## Continua la risposta:

- ✓ premesso, infatti, che ai sensi dell'art. 95, comma 2 del TUIR sono deducibili, in generale, i canoni di locazione relativi a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea, il successivo comma 3, allorquando disciplina in maniera esplicita la deduzione delle spese di vitto e alloggio sostenute per i dipendenti in trasferta, prevede che, in caso di adozione della procedura di rimborso "*piè di lista*", le predette spese siano ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76, in caso di trasferte in territorio italiano;
- ✓ al riguardo, come chiarito dalle precedenti istruzioni al modello Redditi, qualora l'alloggio venga fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite, si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dalla società per l'affitto dell'immobile, e tali costi potranno essere portati in deduzione, nel predetto limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuati nell'anno.



# RIEPILOGO DELLA DEDUZIONE

<b>Tipologia</b>	<b>Deducibilità</b>	<b>Esempio</b>
Alloggi destinati a dipendenti in trasferta temporanea (c.d. foresteria)	Deducibilità integrale dei canoni di locazione e delle spese relative al funzionamento	Impresa con sede a Torino con dipendenti che lavorano a Torino e che affitta un alloggio a Verona per i propri dipendenti in trasferta
Fabbricati concessi in uso a dipendenti	Deducibilità dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione nei limiti del fringe benefit tassato in capo al dipendente	Impresa con sede a Torino che affitta un alloggio a Torino da concedere in uso ad un dipendente a Torino
Fabbricati concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la propria residenza nel Comune in cui prestano l'attività	Deducibilità integrale dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione (per il primo triennio dal trasferimento)	Impresa con sede a Torino che affitta un alloggio a Torino per un dipendente che ha trasferito la propria residenza a Torino

# CONCESSIONE DI DISPOSITIVI ELETTRONICI



# TELEFONI CELLULARI ALL'80%

- ✓ **Non c'è tassazione se l'interesse prevalente è quello del datore di lavoro:** la tassazione come FB è esclusa se le erogazioni vengono effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro, prevalente ed assorbente rispetto al vantaggio personale per il dipendente (CM 326/E/1997, RM 178/E/2003, RM 357/E/2007).
- ✓ **Esempio:** concessione del cellulare al dipendente con possibilità di effettuare chiamate esclusivamente verso numeri lavorativi o rimborso delle spese del telelavoratore per raggiungere le risorse informatiche dell'azienda.
- ✓ **Detrazione IVA:** con riferimento al cellulare, la previsione di indetraibilità dell'IVA è venuta meno ma resta l'obbligo di segnalazione nella dichiarazione annuale, dell'imposta detratta in misura superiore al 50%.



# PERSONAL COMPUTER

## ✓ Utilizzo esclusivamente per finalità aziendali:

- qualora al dipendente sia assegnato un PC utilizzato esclusivamente per motivi di lavoro, lo stesso non costituisce un fringe benefit per il LD;
- la tassazione come fringe benefit è, infatti, esclusa se le erogazioni vengono effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro, prevalente ed assorbente rispetto al vantaggio personale per il dipendente (CM 326/E/1997, RM 178/E/2003, RM 357/E/2007).

## ✓ Deduzione dei costi per il datore di lavoro:

- i costi relativi al PC sono deducibili secondo i criteri generali che regolamentano la formazione del reddito d'impresa (RM 104/2007);
- deduzione degli ammortamenti o dell'intero costo nell'anno (se < 516,46 euro).

# SMART WORKING IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE



# SMART WORKING

- ✓ **Interpello 314 del 2021.**
- ✓ **Fattispecie in esame:**
  - la società concede al dipendente il rimborso delle spese per svolgere la propria attività lavorativa in smart working;
  - rimborso di 0,50 euro per ogni giorno di lavoro in smart working;
  - tabella precisa per energia elettrica per utilizzo di PC e di una lampada, e per i costi per l'utilizzo dei servizi igienici (acqua e materiale di consumo);
  - non si considerano internet, climatizzazione estiva e altri costi fissi.



# SMART WORKING

## ✓ Soluzione:

- i costi sostenuti nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili;
- nel caso in esame, parametri diretti ad individuare i costi risparmiati dalla società che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente.

## ✓ Effetti: rimborso detassato.



# SMART WORKING

- ✓ **Interpello 328 del 2021.**
- ✓ **Fattispecie in esame:** rimborso ai dipendenti che svolgono le loro mansioni in smart working, nella misura forfetaria del 30% dei consumi effettivi addebitati al lavoratore nelle fatture periodiche per i costi della connessione a internet e per l'utilizzo della corrente elettrica, dell'aria condizionata o del riscaldamento.
- ✓ **Soluzione:**
  - in sede di determinazione RLD, le spese sostenute dal lavoratore e rimborsate in modo forfetario sono escluse dalla base imponibile solo se il legislatore ha previsto un criterio volto a determinarne la quota che, dovendosi ritenere riferibile all'uso nell'interesse del datore di lavoro, può essere esclusa dall'imposizione (es. auto);
  - diversamente, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili al fine di evitare che il relativo rimborso concorra a RLD.



# SMART WORKING

## ✓ Effetti:

- rimborsi tassati;
- al fine di non far concorrere il rimborso spese alla determinazione di RLD occorrerebbe adottare un criterio analitico che permetta di determinare per ciascuna tipologia di spesa (ad esempio, energia elettrica, connessione internet, etc.), la quota di costi risparmiati dalla società che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente.

✓ **Soluzione alternativa:** concessione di buoni spesa nel limite di 516,46 euro (DL 41/2021).



# PRASSI MINISTERIALE

**Interpretazioni ministeriali:** risposta interpello 30.3.2022 n. 160.

**Fattispecie in esame:**

- ✓ test antigenico obbligatorio per i dipendenti che sono membri di commissioni concorsuali;
- ✓ spesa rimborsata dal datore di lavoro.

**Soluzione:**

- ✓ i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente;
- ✓ trattandosi di una spesa sostenuta dal dipendente, chiamato allo svolgimento di un'attività per conto del proprio datore di lavoro, si ritiene che il relativo rimborso non costituisca base imponibile, ai fini IRPEF, in quanto costo sostenuto nell'esclusivo interesse del datore.



# TASSAZIONE RLD CONVENZIONALE

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 51 comma 8-bis del TUIR.
- ✓ **RLD prodotto all'estero in via continuativa ed esclusiva da LD residente in Italia:**
  - tassato in base ai valori convenzionali (decreto);
  - se il lavoro è svolto all'estero in via continuativa ed esclusiva per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi (anche non anno solare).
- ✓ **Fattispecie in esame:** le misure di contenimento della pandemia hanno inciso sulle modalità di esecuzione dell'attività lavorativa, spesso imponendo l'interruzione della stessa nell'altro Stato.
- ✓ **Interpello 458 del 2021 + 590 del 2021:**
  - **le indicazioni OCSE non esplicano effetti ai fini dell'interpretazione dell'art. 51, comma 8-bis TUIR;**
  - **la pandemia non rileva per valutare se è applicabile o meno la tassazione forfettaria richiamata dal comma 8-bis.**

# REDDITI DEGLI AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ



# REDDITI DEGLI AMMINISTRATORI

- ✓ **CM 67/E/2001:** *le somme e i valori percepiti in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Fanno eccezione gli uffici che rientrano nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo.*
- ✓ **Collaboratore (art. 50, co.1, c-bis) TUIR):** disposizioni RLD per *fringe benefit* e rimborsi spese.
- ✓ **Dipendente (art. 49 TUIR):** se la carica di amministratore è assunta per previsione contrattuale, normativa, ordine di servizio del datore, da dipendenti della controllante o delle collegate. Cfr. r.m. 14 settembre 1979, n. 8/1282.
- ✓ **Professionista (art. 53 TUIR):** si applicano le norme del lavoro autonomo. Rimborsi spese come parte del compenso.



# REDDITI DEGLI AMMINISTRATORI

- ✓ Amministratore = professionista = lavoratore autonomo
  - ✓ AMMINISTRAZIONE = OGGETTO DELLA PROFESSIONE
  - ✓ CM 67/E/2001
1. CONOSCENZE TIPICHE DEL LAVORO AUTONOMO: *al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata occorre valutare se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente.*



# REDDITI DEGLI AMMINISTRATORI

2. ORDINAMENTO PROFESSIONALE (CM 105/E/2001): *anche l'esercizio dell'attività di amministrazione di società comporta, in alcune ipotesi (ad esempio, per l'attività svolta dai ragionieri e dottori commercialisti) la necessità di attingere a conoscenze direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo svolto. Tale valutazione può essere operata tenendo in considerazione, in via prioritaria, quanto disposto dai singoli ordinamenti professionali.*



# REDDITI DEGLI AMMINISTRATORI

3. **COMPETENZE TECNICHE:** *l'attrazione dei compensi al RLA opera anche in assenza di una previsione dell'ordinamento professionale, qualora il professionista svolga l'incarico di amministratore di una società che esercita una attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della propria professione. In tale ipotesi è ragionevole ritenere che l'incarico di amministratore sia stato attribuito al prof. proprio in quanto esercente quella determinata attività professionale. Es. ingegnere edile membro del cda di una società di ingegneria o di una società che opera nel settore delle costruzioni.*
4. **SINDACO COMMERCIALISTA = AUTONOMO:** *i compensi per sindaco o revisore contabile costituiscono redditi di lavoro autonomo se le relative attività sono esercitate da ragionieri o da dottori commercialisti.*