

Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

RIMORSI SPESE TRASFERTA E FRINGE BENEFITS

Rimborsi spese e trasferte dei dipendenti e amministratori di società.

Può accadere di frequente, per esigenze aziendali che un dipendente, un amministratore o un collaboratore siano chiamati a svolgere le proprie mansioni temporaneamente fuori dalla sede di lavoro indicata nel contratto o nella lettera di assunzione.

I rimborsi spese percepiti dai lavoratori in occasione dei viaggi di lavoro non hanno natura retributiva, in quanto versati per rifondere spese sostenute nell'interesse dell'impresa. Tuttavia, sono evidenti le ragioni che hanno indotto il Legislatore a porre diversi paletti ed essere particolarmente prudente: da una parte, la necessità di semplificare i controlli sull'inerenza delle spese in sede di verifica fiscale; dall'altra, l'esigenza di prevenire eventuali pratiche di evasione fiscale (per esempio inserendo in busta paga trasferte fittizie al solo fine di evitare la tassazione di somme extra date al dipendente).

Per avere un quadro completo del trattamento fiscale riservato a questo tipo di spese si dovrà aver riguardo congiuntamente:

- sia alla disciplina prevista dall'articolo 51, comma 5, Tuir, attinente alla determinazione del reddito d'impresa in capo al lavoratore dipendente;
- sia alla deducibilità riconosciuta dall'articolo 95, comma 3, Tuir in capo all'impresa.

Oltre alle trasferte occasionali, vi sono anche quelle abituali (quelle effettuate dai cd. "trasfertisti"), ossia quelle spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, a cui si applica la disciplina di cui all'articolo 51, comma 6, Tuir.

In generale, **si parla di trasferta quando l'attività lavorativa viene svolta fuori del Comune sede di lavoro** che solitamente corrisponde ad una delle sedi della società: occorre quindi innanzitutto individuare esattamente la sede di lavoro per poter poi definire la "tipologia "di trasferta ed il trattamento delle relative indennità.

Nel caso dei dipendenti, l'individuazione della sede di lavoro è abbastanza agevole, in quanto nel contratto o nella lettera di assunzione occorre necessariamente indicare dove sarà svolto il lavoro.

Quindi, come precisato nella C.M. n. 207/E/2000 si ha una trasferta quando il collaboratore è chiamato a svolgere un'attività fuori dalla sede naturale.

Per le attività ove non è possibile determinare contrattualmente la sede di lavoro, occorre fare riferimento al domicilio fiscale del collaboratore; come anche precisato dall'Agenzia delle entrate nella C.M. n.

7/E/2001 "tale criterio può essere utilizzato ad esempio per gli amministratori di società o enti, sempreché dall'atto di nomina non risulti diversamente individuata la sede di lavoro".

Da quanto abbiamo appena esposto ne deriva che:

- nel caso di trasferte all'interno del territorio comunale eventuali rimborsi o indennità erogati ai dipendenti concorrono a formare il reddito (con l'unica eccezione dei rimborsi delle spese di trasporto a condizione che siano comprovate da documenti che provengono dal vettore), indipendentemente dalle dimensioni del Comune dove viene effettuata la trasferta;
- nel caso di trasferte fuori dal territorio comunale vale invece la regola generale della non imponibilità del rimborso, con alcune eccezioni specificatamente individuate dalla normativa.

Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

Il trattamento fiscale delle indennità e dei rimborsi spese per le trasferte al di fuori del territorio comunale viene disciplinato dall'art. 51 comma 5 del D.P.R. n. 917/1986, che individua tre sistemi di rimborso:

- il rimborso forfettario;
- il rimborso a piè di lista o analitico;
- il rimborso misto.

Il rimborso forfettario

Nel caso in cui l'azienda opti per un rimborso spese forfettario al dipendente, il già citato art. 51 comma 5 del D.P.R. n. 917/1986 prevede la non imponibilità di tali indennità fino all'importo di:

- euro 46,48 al giorno per le trasferte fuori del territorio comunale ma effettuate in Italia;
- euro 77,46 al giorno per le trasferte all'estero.

Tali importi sono da considerarsi giornalieri e vengono considerati anche se la durata della trasferta non dura 24 ore.

Le spese sostenute, vista proprio la tipologia di rimborso (forfettario) non dovranno in alcun modo essere documentate.

Risultano altresì esenti da tassazione le spese di viaggio e trasporto, che invece non hanno limiti di spesa (se adeguatamente documentate).

Il rimborso a piè di lista o analitico

L'art. 51 comma 5 del D.P.R. n. 917/1986 prevede la non imponibilità dei rimborsi spese analitici per le trasferte fuori dal territorio comunale per le seguenti tipologie di spesa:

- le spese relative al vitto, all'alloggio, al viaggio ed al trasporto;
- i rimborsi di altre spese, anche se non documentate eventualmente sostenute fino ad un importo massimo giornaliero di:
 - euro 15,49 per le trasferte in Italia;
 - euro 25,82 per le trasferte all'estero.

Le spese di vitto e alloggio, per le quali il legislatore non ha previsto limitazioni né di importo né sul tipo di struttura recettiva, sono documentabili attraverso fattura (che se intestata all'azienda consente anche la detrazione dell'iva), ricevuta o scontrino fiscale, mentre per quanto riguarda le spese di viaggio e trasporto, per le quali non sono previste limitazioni al tipo di mezzo utilizzato dal dipendente, sono documentabili attraverso l'esibizione dei documenti di viaggio, quindi biglietti nominativi o ricevute rilasciate dal vettore.

Il rimborso misto

Il Legislatore lo ha previsto in due fattispecie:

- in caso di rimborso delle spese di alloggio, oppure di quelle di vitto, il limite non imponibile per il dipendente è pari a 30,99 euro;
- in caso di rimborso delle spese sia di alloggio sia di vitto, il limite non imponibile per il dipendente è pari a 15,49 euro.

Si precisa che lo stesso regime è applicabile anche quando le suddette spese, anziché rimborsate, sono fornite gratuitamente dal datore di lavoro o da terzi.

Per esempio, se le spese di alloggio sono fornite gratuitamente, allora il rimborso spese per il vitto non è imponibile in capo al dipendente se inferiore o pari a 30,99 euro.

Riguardo al primo caso si possono configurare due ipotesi, a seconda che sia rimborsato il solo vitto oppure il solo alloggio a piè di lista (cioè analiticamente), e la restante indennità, escluse le spese di viaggio e trasporto, sia percepita entro il limite forfettizzato di 30,99 euro non tassabile in capo al dipendente.

Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

Venendo al secondo caso, ovvero considerando la situazione in cui, oltre alle spese di viaggio e di trasporto, anche il vitto e l'alloggio siano documentate analiticamente e interamente rimborsate, è prevista la tassabilità in capo al dipendente per le ulteriori somme percepite superiori a 15,49 euro (anche se documentate).

L'analisi di convenienza dei diversi sistemi di rimborso

Ogni sistema di rimborso delle spese (forfettario, analitico e misto) segue diverse regole e soglie di esenzione, la scelta di uno dei sistemi menzionati va fatta con riferimento all'intera trasferta. Ogni sistema è alternativo all'altro e deve essere tenuto fermo per tutta la durata della trasferta.

Con il **sistema forfettario**, le indennità di trasferta non sono tassabili fino a 46,48 euro al giorno o sua frazione (77,47 euro per l'estero) e non vi è necessità di allegare fatture e ricevute relative alle spese, ad eccezione di quelle di viaggio e trasporto che, tuttavia, non rientrano nel plafond e non hanno massimali (ma devono essere documentate).

Il rimborso analitico o "a piè di lista", invece, prevede che anche le spese di vitto e alloggio, oltre che quelle di viaggio e di trasporto siano esenti da tassazione senza alcun limite, ma allo stesso tempo devono essere sempre comprovate da idonea documentazione.

Con il **rimborso analitico**, sono escluse da imposizione fiscale anche le "altre spese" (ulteriori rispetto a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio, come ad esempio la lavanderia, il telefono, il parcheggio, le mance, ecc.), fino a un importo massimo di 15,49 euro al giorno, elevato a 25,82 euro per le trasferte all'estero. In questo caso non c'è bisogno che le stesse siano documentate, ma è sufficiente che siano attestate dal dipendente.

Dal lato azienda, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale da dipendenti e collaboratori sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 (258,23 euro per le trasferte all'estero).

Ai fini Iva, tali spese sono detraibili in base ai principi generali dell'articolo 19 del Dpr 633/1972, quindi a patto che siano inerenti e documentate con fattura; è invece esclusa la detrazione dell'Iva in relazione agli acquisti di prestazioni di trasporto di persone, a meno che le stesse non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa *ex* articolo 19 *bis*1 comma 1 lettera *e*) del Dpr 633/1972.

L'utilizzo dell'auto aziendale

La concessione in uso di veicoli aziendali ai collaboratori dell'impresa è fenomeno assolutamente diffuso nella pratica quotidiana e deve essere attentamente gestito per le numerose ricadute contabili e fiscali che può determinare.

L'uso del veicolo può essere:

- **esclusivamente aziendale**
- **promiscuo**
- **esclusivamente privato.**

a) Auto per utilizzo esclusivamente aziendale

Quando l'auto aziendale viene concessa in uso al dipendente, esclusivamente per lo svolgimento dell'attività lavorativa, si parla di bene strumentale, in quanto il veicolo è una proprietà del datore di lavoro e serve appena per l'operatività della società. In questo caso per il dipendente non esiste nessun benefit per l'auto aziendale. L'autoveicolo rimane dunque a disposizione delle esigenze dell'azienda, quindi è possibile dedurre il 100% delle spese d'impiego.

Tra i costi deducibili ci sono: carburante; pedaggi autostradali; riparazioni; manutenzione; assicurazione; bollo auto.

Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

b) Auto aziendale uso promiscuo

Se la vettura viene utilizzata sia per attività legate all'impresa sia per scopi personali dei dipendenti si parla di uso promiscuo, una condizione che permette di usufruire di una deducibilità parziale a seconda dei casi. In queste circostanze è previsto il fringe benefit per l'auto aziendale, un beneficio corrisposto dal datore di lavoro al dipendente.

L'uso promiscuo consente di ottenere una deduzione del 70% dei costi di gestione, senza limiti per il valore del veicolo. L'impiego dell'auto per le mansioni del dipendente deve essere comprovato, ad esempio attraverso una lettera di assegnazione o un contratto di comodato d'uso, inoltre deve avvenire per la maggior parte del periodo d'imposta.

Se queste condizioni non sono rispettate la deducibilità viene ridotta al 20%, un valore applicato anche alle vetture aziendali assegnate ai soci. Se invece la macchina viene concessa agli amministratori dell'impresa le spese sono deducibili al 100% fino all'importo del fringe benefit, dopodiché la quota deducibile per la somma eccedente è del 20%.

Il fringe benefit per l'auto aziendale ad uso promiscuo

Per le auto aziendali ad uso promiscuo è previsto il riconoscimento al dipendente del fringe benefit, un beneficio aggiuntivo allo stipendio che incide sul reddito del lavoratore.

Con la nuova tassazione, l'imposizione fiscale è vincolata alle emissioni inquinanti della vettura aziendale ad uso promiscuo, mentre non condiziona la deducibilità delle spese d'utilizzo da parte del datore di lavoro. Per l'importo del rimborso chilometrico bisogna analizzare le tabelle ACI, mentre le nuove aliquote di tassazione del fringe benefit sono:

- 25% con emissioni di CO2 fino a 60 g/Km;
- 30% con emissioni di CO2 da 60 a 160 g/Km;
- 50% con emissioni di CO2 da 160 a 190 g/Km;
- 60% con emissioni di CO2 oltre 190 g/Km

c) Utilizzo dell'auto aziendale ad uso privato

La macchina aziendale può anche essere acquistata o noleggiata dal datore di lavoro, per essere poi concessa al dipendente per l'utilizzo personale esclusivo. In questo caso la vettura non viene adoperata per le attività lavorative, ma appena per scopi personali del dipendente dell'azienda.

Si tratta perciò di un puro benefit del lavoratore, il quale deve essere inserito all'interno dei conteggi per la busta paga. Questo valore incide nel calcolo del reddito e dell'imponibile, influenzando i conteggi ai fini fiscali da parte del dipendente dell'azienda, rappresentando un vantaggio offerto in genere ad amministratori e manager.

Auto data in uso al collaboratore/amministratore

Nonostante il reddito prodotto dal collaboratore venga tassato in modo analogo da quello prodotto dal dipendente, l'Agenzia delle entrate differenzia le regole di gestione dei veicoli assegnati a tali soggetti. Esistono divergenze, inoltre, anche nelle modalità di assegnazione del mezzo.

In merito alle modalità di assegnazione, possiamo rammentare che il *benefit* per l'uso promiscuo del veicolo rientra nel compenso (sia pure in natura) dell'amministratore; pertanto, vi dovrà essere un'apposita assemblea nella quale sia previsto il compenso e la sua modalità di erogazione (con l'indicazione del veicolo concesso). Si ricorda che l'amministrazione finanziaria (con appoggio della Cassazione) ritiene che l'assenza dell'assemblea che determina il compenso comporti l'indeducibilità dello stesso.

Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

A titolo di precisazione, si ricorda che, nel caso in cui l'unica remunerazione dell'amministratore sia l'uso promiscuo del veicolo, ogni mese dovrà comunque essere prodotto il cedolino, al fine di regolare le ritenute fiscali e i contributi versati alla Gestione separata.

Sul versante fiscale, inoltre, la società:

- individua gli interi costi riferibili al veicolo;
- considera deducibile una quota di tali costi, sino a concorrenza del *benefit* tassato in capo all'amministratore;
- considera deducibile l'eccedenza con gli usuali limiti dell'articolo 164, Tuir (quindi con il tetto massimo sul costo di acquisto e con la percentuale del 20%).

Ai fini Iva, le spese di acquisto e gestione del veicolo consentono la detrazione nei limiti del 40%, senza che possa essere applicato il differente meccanismo esplicitato per il caso dei dipendenti.

A livello contabile, l'imputazione dei costi avviene sempre seguendo la natura del costo.

Utilizzo dell'auto propria

È piuttosto frequente nella prassi aziendale che i dipendenti o i collaboratori siano autorizzati all'utilizzo della propria autovettura per spostamenti e trasferte di lavoro. Lo stesso può accadere anche nel caso degli amministratori di società; in questa circostanza, tuttavia, a prevedere le modalità d'uso e le condizioni di rimborso sarà una delibera assembleare dei soci.

Di seguito, per motivi di semplicità espositiva, si farà riferimento, in modo del tutto intercambiabile, sia alla figura del dipendente sia a quella del collaboratore, rilevando, fin da subito, che non si registrano particolari differenze nell'applicazione della normativa fiscale neppure per gli altri soggetti su menzionati, a parte alcune peculiarità che riguardano i professionisti.

La disciplina in esame interessa:

- i lavoratori dipendenti;
- i collaboratori;
- gli amministratori di società;
- i professionisti di uno studio associato.

Tra gli aspetti che meritano attenzione segnaliamo che, oltre alla proprietà dell'automezzo, vi sia necessità di effettuare le trasferte, nonché un accordo tra lavoratore e datore di lavoro.

Riguardo al primo argomento, si ritiene che non sia necessario che il collaboratore, il dipendente o il professionista sia proprietario del mezzo.

È sufficiente che egli ne abbia la piena disponibilità a qualunque titolo (noleggio, leasing eccetera).

Per quanto concerne l'esigenza di effettuare le trasferte, si rinvia a quanto già precisato in occasione della concessione dell'auto al dipendente. In questa sede ci preme definire, seppure sommariamente, il concetto di trasferta.

Non è un caso che, nella risoluzione 284/E/2008, l'agenzia delle Entrate non omette di ricordare che il trattamento fiscale delle somme percepite a rimborso dai lavoratori è applicabile «*nel presupposto che il rimborso corrisposto vada effettivamente a compensare le spese sostenute nel quadro di uno spostamento tecnicamente riconducibile al concetto di trasferta*».

Deducibilità dei costi per l'impresa

STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.

Sede Legale: Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU)
Centralino: (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032
E-mail: info@studiopucci.com
Website: www.studiopucci.com
Sede di rappresentanza: Via P. Cavallini, 24 – 00193 Roma (RM)



Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

Le spese relative all'utilizzo del mezzo privato del dipendente per specifiche trasferte di lavoro sono deducibili limitatamente al costo di percorrenza relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel (articolo 95, comma 3, Tuir, a seguito del disposto di cui all'articolo 33, Dl del 23 febbraio 1995, n. 41, convertito in legge 22 marzo 1995, n. 85). Lo stesso dicasi per i veicoli noleggiati dal dipendente; in tal caso, si dovrà fare riferimento alle tariffe di noleggio riferibili alle autovetture con le medesime potenze fiscali citate.

Si precisa che queste disposizioni riguardano le sole imprese e non incidono sui redditi imponibili del lavoratore: sicché ove anche questa differenza costituisse una ripresa fiscale per l'impresa, la stessa eccedenza sarebbe del tutto neutra per il dipendente. Inoltre, si ritiene utile sottolineare che, nel caso del noleggio, il titolare del rapporto giuridico sottostante con la società di *renting*, non è l'impresa ma il dipendente stesso (altrimenti dovrebbero applicarsi le limitazioni generali di cui all'articolo 164, comma 1, Tuir).

Riguardo alla documentazione e alla quantificazione di dette spese, è richiesto che siano determinate dallo stesso datore di lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti sia indiretti. L'ammontare dell'indennità dovrà comunque essere determinato avendo riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Tali elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

Azienda di esempio S.p.A. - Via di esempio 12 - 12345 Città

Beatrice Rossi
Via di esempio 3
11111 Città
Italia

Nota spese

Dati del dipendente	
Nome e cognome:	
Numero identificativo:	
Reparto:	
Informazioni di viaggio	
Inizio del viaggio (data e ora):	02.01.2018 alle 08:00
Fine del viaggio (data e ora):	01.03.2018 alle 08:00
Destinazione (indirizzo completo):	
Motivo del viaggio:	
Mezzo di trasporto:	
Spese di viaggio	
Costi per il trasporto:	
Costi sostenuti per il vitto:	
Spese di pernottamento:	
Altri costi (allegare ricevute):	
<i>(ad esempio biglietto del parcheggio)</i>	
Costi totali del viaggio:	

Luogo / Data, firma del dipendente

Luogo / Data, firma del superiore

Fax simile Note spesa.

STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.

Sede Legale: Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU)
Centralino: (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032

E-mail: info@studiopucci.com

Website: www.studiopucci.com

Sede di rappresentanza: Via P. Cavallini, 24 - 00193 Roma (RM)



Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

Vitto, alloggio, buoni pasto e bonus carburante

Secondo l'art 109 co.5 del TUIR, le spese alberghiere e di ristorazione sono deducibili dal reddito d'impresa al 75% del relativo ammontare. Fra tali spese deducibili non rientrano ad esempio le spese di natura strettamente personale, quale un pranzo di lavoro, rientrano nell'ambito applicativo della limitazione tutte le spese di vitto e alloggio sostenute dall'azienda, fatta eccezione per quelle relative alle trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ivi inclusi gli amministratori di società (circ. Agenzia Entrate 3.3.2009 n. 6).

quest'ultime spese richiamate, ai sensi dell'art. 95 co. 3 del TUIR, sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a:

- 180,76 euro, per le trasferte in Italia;
- 258,23 euro, per le trasferte all'estero.

Anche le spese relative a somministrazioni di alimenti e bevande ed a prestazioni alberghiere sostenute in occasione di trasferte nell'ambito del territorio comunale sono deducibili nel limite del 75% del relativo importo (circ. 6/2009/E). Ugualmente, sono deducibili in misura pari al 75% del relativo ammontare (non rientrando nell'ambito applicativo dell'art. 95 co. 3 del TUIR) le spese di vitto e alloggio sostenute da una società di persone per le trasferte effettuate dai soci.

Spese di vitto e alloggio sostenute con finalità di rappresentanza

Le spese sostenute per finalità di rappresentanza sono deducibili dal reddito d'impresa nella misura del 75%, nei limiti del plafond commisurato all'importo dei ricavi e proventi della gestione caratteristica (ex art. 108 co. 2 del TUIR).

In pratica, le spese di vitto e alloggio qualificabili come "spese di rappresentanza" devono essere:

- in via preliminare, assoggettate al limite di deducibilità del 75% (art. 109 co. 5 del TUIR);
- in secondo luogo, sommate alle altre spese di rappresentanza;
- infine, sottoposte ai limiti di deducibilità di cui agli artt. 108 co. 2 del TUIR).

Ipotizzando che i ricavi e gli altri proventi conseguiti da Rossi srl ammontino a 1.000.000,00 di euro e che le spese di rappresentanza, relative interamente a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande, ammontino a 15.000,00 euro, si deve operare come segue:

- *applicazione del limite del 75% (15.000,00 × 75% = 11.250,00);*
- *applicazione del limite dell'1,5% sui ricavi e altri proventi della gestione caratteristica (1.000.000,00 × 1,5% = 15.000,00).*
- *L'importo deducibile è pertanto pari a 11.250,00 euro. L'importo di 3.750,00 euro è quindi definitivamente indeducibile.*

Spese prepagate

In capo al committente, il limite del 75% non opera per le spese sostenute per l'acquisto di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, di cui sono beneficiari i professionisti nel contesto di una prestazione di servizi resa al committente stesso (imprenditore o lavoratore autonomo), a condizione che (circ. Agenzia delle Entrate 30.12.2014 n. 31):

- sia dimostrabile l'inerenza della spesa rispetto all'attività del committente e l'effettività della stessa;
- dalla documentazione fiscale risultino gli estremi del professionista o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni e somministrazioni.

STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.

Sede Legale: Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU)
Centralino: (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032
E-mail: info@studiopucci.com
Website: www.studiopucci.com
Sede di rappresentanza: Via P. Cavallini, 24 – 00193 Roma (RM)



Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

Deducibilità per il professionista

Secondo l'art 54 co 5 del Tuir, per gli esercenti arti e professioni, le spese relative a prestazioni alberghiere e alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% del loro ammontare e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 con particolare riferimento al reddito d'impresa, si applica il minore dei due limiti, vale a dire quello che consente una deduzione inferiore.

In pratica, per i titolari di reddito di lavoro autonomo, le spese di vitto e alloggio devono essere:

- in via preliminare, assoggettate al limite di deducibilità del 75%;
- poi, sottoposte al limite di deducibilità del 2% dei compensi.

Ad esempio se considerassimo un professionista con compensi pari a 100.000,00 euro e spese di vitto e alloggio pari a 3.000,00 euro, si procederà come segue:

- *applicazione del limite del 75% (3.000,00 x 75% = 2.250,00);*
- *applicazione del limite del 2% sui compensi (100.000,00 x 2% = 2.000,00).*

L'importo deducibile sarà pari a 2.000,00 euro

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 5.9.2008 e la n. 34 del 13.7.2009, tale limitazione della deducibilità al 75% delle spese in esame trova applicazione anche quando tali costi ricadono nell'alveo delle spese di rappresentanza

In pratica, come già accennato in precedenza, le spese di vitto e alloggio qualificabili come "spese di rappresentanza" sono:

- in via preliminare, assoggettate al limite di deducibilità del 75%;
- in secondo luogo, sommate alle altre spese di rappresentanza;
- infine, sottoposte al limite di deducibilità dell'1% dei compensi.

Supponiamo che, nel periodo d'imposta di riferimento, il professionista Rossi abbia:

- *percepito compensi di importo pari a 200.000,00 euro;*
- *sostenuto spese di rappresentanza di importo pari a 2.500,00 euro, delle quali 800,00 euro relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande.*

Si opera come segue:

- *il limite del 75% viene applicato alle spese di vitto e alloggio (800,00 x 75% = 600,00 euro);*
- *l'ammontare così ottenuto (600,00 euro) si somma all'importo delle altre spese di rappresentanza (1.700,00 euro), per un totale di 2.300,00 euro;*
- *si applica il limite dell'1% dei compensi (200.000,00 x 1% = 2.000,00).*

L'importo deducibile è pertanto pari a 2.000,00 euro. L'importo di 500,00 euro è quindi definitivamente indeducibile.

Spese alle quali il limite del 75% non si applica

Secondo la circolare dell'Agenzia Entrate n.6 del 3.3.2009, i costi sostenuti dal datore di lavoro per la gestione diretta di un servizio mensa restano fuori dall'ambito applicativo della limitazione in esame

Allo stesso modo, il limite del 75% non si applica:

- alle spese sostenute a fronte del servizio di mensa gestito da terzi;
- nel caso in cui l'impresa abbia stipulato una convenzione con un esercizio pubblico per la fornitura di un servizio di mensa esterna;
- per le imprese emittenti buoni pasto, in quanto l'importo che la società emittente corrisponde ai pubblici esercizi convenzionati costituisce un costo per l'acquisizione di servizi (somministrazione

Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

- di alimenti e bevande) che concorrono direttamente alla produzione di ricavi della stessa società emittente;
- per le spese alberghiere e di ristorazione sostenute dai tour operator e dalle agenzie di viaggi, posto che si tratta di prestazioni di servizi la cui rivendita costituisce oggetto dell'attività propria dell'impresa.
 - nel caso in cui il datore di lavoro abbia sostenuto spese per l'acquisto dei buoni pasto;

FRINGE BENEFITS

Secondo l'art. 51 del TUIR, il reddito di lavoro dipendente comprende 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.

Il reddito di lavoro dipendente non è costituito solo dalle "somme" ma anche dai "valori" percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

Il termine "valori" fa entrare in gioco i compensi in natura, ossia i c.d. fringe benefits, o benefici marginali, derivanti dai beni e dai servizi che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta in funzione del rapporto di lavoro in essere.

Alla quantificazione del valore dei fringe benefits più comuni provvede l'art. 51 TUIR che elenca le somme e valorizza le prestazioni che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente (c. 2) e, ai fini della quantificazione del suddetto reddito, indica (commi 3 e 4) i criteri di valorizzazione delle più comuni prestazioni in natura.

In riferimento all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 51 TUIR va ricordato che non si tratta di una franchigia ma di un limite di rilevanza generale dei fringe benefits, alla formazione del reddito di lavoro dipendente, pari a € 258,23 annui. Se il limite viene superato nel corso del periodo di imposta, l'importo concorre integralmente alla formazione del reddito e in presenza di più benefits, anche se determinati con criteri differenti, il datore di lavoro deve sommarne i valori per verificare il superamento della soglia.

BUONI PASTO

Data l'importanza che hanno assunto i buoni pasto nel contesto aziendale e necessario di soffermarci e approfondirle più nel dettaglio tale argomento. Per buono pasto si intende il documento di legittimazione, anche in forma elettronica, che attribuisce al titolare, ai sensi dell'art. 2002 c.c., il diritto a ottenere il servizio sostitutivo di mensa (vale a dire, la somministrazione di alimenti e bevande e le cessioni di prodotti alimentari pronti per il consumo) per un importo pari al valore facciale del buono e, all'esercizio convenzionato, il mezzo per provare l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione (art. 2 co. 1 lett. c) del DM 7.6.2017). Tale nozione ha rilevanza anche ai fini fiscali (ris. Agenzia delle Entrate 30.10.2006 n. 118).

Il buono pasto non è cedibile, né cumulabile oltre il limite di otto buoni, né commercializzabile o convertibile in denaro; può essere utilizzato solo se datato e sottoscritto dal titolare (art. 4 co. 2 del DM 7.6.2017).

Quanto ai buoni pasto elettronici, che consistono in apposita carta elettronica leggibile tramite terminali POS abilitati, valgono le medesime regole; in tal caso, le informazioni richieste sono associate elettronicamente ai medesimi in fase di memorizzazione sul relativo carnet elettronico.

Tassazione in capo al dipendente

Dall'1.1.2020, sono escluse dal **reddito di lavoro dipendente** le prestazioni sostitutive di mensa sotto forma di "buoni pasto" (art. 51 co. 2 lett. c) del TUIR, come sostituito dall'art. 1 co. 677 della L. 160/2019):

- fino all'importo complessivo giornaliero di 4 euro, per i buoni pasto "cartacei";
- fino all'importo complessivo giornaliero di 8 euro, per i buoni pasto "elettronici".

STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.

Sede Legale: Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU)
Centralino: (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032
E-mail: info@studiopucci.com
Website: www.studiopucci.com
Sede di rappresentanza: Via P. Cavallini, 24 – 00193 Roma (RM)



NETWORK
CONSULENTI
AZIENDALI
D'ITALIA



Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

L'importo massimo escluso da tassazione (C.M. 7.2.97 n. 29/E):

- è riferito al valore facciale del buono;
- è considerato al netto delle somme eventualmente poste a carico del dipendente e dei contributi previdenziali e assistenziali versati.

I suddetti limiti di esenzione devono essere verificati sulla base del valore nominale dei buoni erogati e prescindono dal numero di buoni utilizzati, che potrebbe essere anche superiore al limite di otto previsto dall'art. 4 co. 1 lett. d) del DM 7.6.2017 (principio di diritto Agenzia Entrate 12.2.2019 n. 6).

L'importo dei buoni pasto che eccede il suddetto limite non può essere considerato assorbibile dalla soglia di esenzione prevista dal co. 3 dell'art. 51 del TUIR (258,23 euro) e concorre, pertanto, a formare il reddito di lavoro dipendente (ris. Agenzia delle Entrate 29.3.2010 n. 26 e circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28).

L'art. 51 co. 2 lett. c) del TUIR non richiede che la prestazione sia effettuata nei confronti della generalità o di categorie di dipendenti; in senso contrario si sono invece espresse la C.M. 326/97 e la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.4.2020 n. 122. Sul punto è stato osservato che, poiché tale requisito sarebbe previsto solo dalla prassi e non dalla norma, si tratterebbe di un'interpretazione priva di fondamento.

Anche nel contesto delle norme disciplinanti la conversione dei premi di risultato (art. 1 co. 182 - 190 della L. 208/2015), i buoni pasto restano disciplinati dalle specifiche disposizioni di cui al DPR 207/2010 (ora DM 7.6.2017) e all'art. 51 co. 2 lett. c) del TUIR (circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28).

Deducibilità in capo alla società

Le spese sostenute per l'acquisto di buoni pasto sono completamente deducibili dal reddito d'impresa. Infatti, i costi sostenuti dal datore di lavoro restano fuori dall'ambito applicativo della limitazione del 75% alla deducibilità di cui all'art. 109 co. 5 del TUIR; tali spese rappresentano l'acquisto di un servizio complesso, non riconducibile alla sola somministrazione di alimenti e bevande (circ. Agenzia delle Entrate 6/2009).

Deducibilità in capo al professionista

Il principio di integrale deducibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di buoni pasto affermato nella circ. 6/2009 opera nel caso in cui il professionista assegni i buoni pasto ai propri dipendenti.

Con riferimento alla deducibilità dei costi relativi all'acquisto di buoni pasto utilizzati direttamente dal professionista, dovrebbero invece operare le regole generali. Pertanto, nonostante l'assenza di chiarimenti ufficiali a riguardo, i predetti costi dovrebbero essere deducibili nei limiti previsti dall'art. 54 co. 5 del TUIR, vale a dire al 75% e per un importo non superiore al 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

NOVITA' 2022

DECRETO AIUTI BIS E FRINGE BENEFIT

Tra le novità volte a sostenere i lavoratori, nel decreto Aiuti bis figura un nuovo innalzamento del limite di esenzione fiscale previsto per i fringe benefits.

Limitatamente al periodo d'imposta 2022, in deroga a quanto previsto dall'art. 51, c. 3, TUIR, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente 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 € 600.

La nuova disposizione, sul modello di quanto stabilito per il 2020, e poi confermato per il 2021, ferme restando le regole generali, prevede ora un'importante novità: nella soglia di esenzione di € 600,00 (per il 2020 e per il 2021 il limite era fissato a € 516,46) vengono ricomprese le somme erogate o rimborsate dai datori di

STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.

Sede Legale: Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU)
Centralino: (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032
E-mail: info@studiopucci.com
Website: www.studiopucci.com
Sede di rappresentanza: Via P. Cavallini, 24 – 00193 Roma (RM)



Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

lavoro ai lavoratori, per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

L'applicazione di tale beneficio è limitata al periodo d'imposta 2022 pertanto ha effetto retroattivo e si applica anche a quei beni o servizi erogati o rimborsati dal datore di lavoro nel medesimo anno, prima dell'entrata in vigore del decreto.

Il limite tornerà al valore ordinario di € 258,23 dal 1° gennaio 2023, salvo nuove disposizioni normative

BONUS CARBURANTE

Tra le ultime novità del 2022 è stato previsto il Bonus carburante, esclusivamente per i lavoratori dipendenti fino ad un massimo di 200 euro, erogato dai datori di lavoro privati esclusivamente su base volontaria. Con la circolare n. 27/E del 14 luglio 2022 l'Agenzia delle Entrate, dopo quattro mesi dalla vigenza della normativa di riferimento, fornisce l'ambito di applicazione e le relative istruzioni per l'erogazione

I buoni carburante sono erogabili volontariamente dal datore di lavoro e che il valore è escluso da imposizione fiscale, ai sensi dell'art. 51, comma 3, del TUIR, entro l'ammontare massimo di 200 euro per lavoratore.

Pertanto, sono esclusi dall'agevolazione i lavoratori dipendenti delle amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165. Rientrano tra i possibili fruitori dell'agevolazione i dipendenti degli enti pubblici economici, i quali sono assimilati ai dipendenti di datori di lavoro privato. Rientrano, altresì, anche i lavoratori dipendenti di soggetti che non svolgono un'attività commerciale e i lavoratori autonomi, sempre che dispongano di propri lavoratori dipendenti.

La normativa di riferimento non prevede alcuna distinzione tra le varie tipologie contrattuali presenti in azienda. Ragion per cui sarà possibile erogare i buoni anche agli apprendisti ovvero ai lavoratori con forme flessibili di lavoro come, ad esempio, ai lavoratori a part-time, ai lavoratori a tempo determinato o ai lavoratori intermittenti. L'erogazione non sarà possibile, viceversa, per coloro i quali non hanno in essere un rapporto di lavoro subordinato come, ad esempio, i tirocinanti, i collaboratori coordinati e continuativi o gli amministratori. Inoltre, non viene previsto alcun tetto reddituale per l'ammissione al beneficio, per cui sarà possibile erogare il bonus anche a lavoratori con retribuzioni "importanti".

Il valore erogabile, nell'importo massimo di 200 euro, dovrà riguardare esclusivamente buoni per il rifornimento di carburante per autotrazione: benzina; gasolio; GPL; metano; e per la ricarica di veicoli elettrici.

La scelta dei lavoratori ai quali erogare il beneficio può essere effettuata anche ad personam e senza necessità di un preventivo accordo contrattuale. Ciò è dovuto al fatto che il legislatore ha richiamato solo il comma 3, dell'art. 51, del TUIR, e non anche il comma 2, del medesimo art. 51, il quale, nell'elencare i benefit che non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente, fa riferimento "alla generalità o a categorie di dipendenti". L'importante è che l'erogazione non sia stata prevista in sostituzione del premio di risultato, così come disciplinato ai sensi dell'art. 1, comma 182 e ss., della legge di Bilancio 2016 (Legge n. 208/2015). Ciò in quanto, in questo caso, l'erogazione dovrà essere subordinata a quanto previsto dalla normativa di riferimento ed ai relativi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate (circolari n. 28/E/2016 e 5/E/2018 e risoluzione n. 55/E/2020).

La distribuzione dei voucher, da parte del datore di lavoro, dovrà essere effettuata entro e non oltre il 12 gennaio 2023, in applicazione del principio di cassa allargato. Ciò riguarda esclusivamente l'erogazione del buono al dipendente e non il successivo consumo da parte di quest'ultimo, che potrà avvenire anche oltre l'anno 2022. Infatti, in tema di benefit erogati mediante voucher, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta (circolare n. 5/E del 29 marzo 2018) precisando che il benefit si considera percepito dal dipendente, ed assume

Dott. Rag. Claudio Pucci
Commercialista specialista in:
Diritto e Contenzioso Tributario
Fiscalità Internazionale e Straordinaria

C.d.L. Jacopo Pucci
Consulente del Lavoro

Dott.ssa Claudia Pucci
Commercialista

quindi rilevanza reddituale, nel momento in cui tale utilità entra nella disponibilità del lavoratore, a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo.

I buoni potranno essere erogati sia in formato cartaceo che elettronico e dovranno riportare il loro valore nominale. In merito al costo di acquisto dei buoni carburante, il valore erogato al dipendente rappresenterà il costo azienda, in quanto, ai fini della tassazione i buoni rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 51, comma 3, ultimo periodo, del TUIR. Per quanto il legislatore abbia equiparato la somministrazione dei buoni carburante ai buoni previsti dal comma 3, dell'art. 51, del TUIR, questi non fanno cumulo con i 258,23 euro ivi previsti quale massimale erogabile. In pratica, il valore dei buoni carburante (nel massimale dei 200 euro) rappresenta una ulteriore agevolazione rispetto ai 258,23 euro, previsti dal comma 3, dell'articolo 51.

Ad esempio il datore può erogare al lavoratore, per l'anno 2022, le seguenti somme senza la relativa corresponsione di alcuna tassazione e contribuzione: - Erogazione di 200,00 euro quale buoni carburante, ai sensi dell'art. 2, del D.L. n. 21/2022 - Erogazione di 240,00 euro quale buoni spesa (compresi eventuali ulteriori buoni benzina), ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del DPR n. 917/1986 In considerazione di ciò, è il caso di tenere ben differenziati i due valori attraverso l'utilizzo di due diverse voci paga, da inserire nella busta paga. Il costo sarà integralmente deducibile dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 95 del TUIR, in quanto riconducibile al rapporto di lavoro.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Con i migliori e più cordiali saluti

Studio Pucci Law&Tax Advisors stp Srl