

# INCONTRO DI STUDIO

14 MARZO 2025

## LA TRACCIABILITÀ DELLE SPESE DI TRASFERTA AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

A cura di

**A. BONINO**

EUTEKNEFORMAZIONE



Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Torino

Partner e sponsor



# AGENDA

1. NOZIONE ONNICOMPRESIVA DI REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE
2. PRINCIPIO DI CASSA
3. LA SEDE DI LAVORO DEI DIPENDENTI
4. TRASFERTE FUORI DEL COMUNE E NEL COMUNE: LA NUOVA TRACCIABILITÀ
5. DEDUZIONE DEI COSTI DI TRASFERTA E TRACCIABILITÀ
6. ASSEGNAZIONE DELL'AUTO IN USO PROMISCUO
7. BENI IN NATURA E UTENZE RIMBORSATE
8. BENEFIT IN SOSTITUZIONE DEL PREMIO DI RISULTATO
9. LE NUOVE REGOLE DEI RIMBORSI NELL'AMBITO DEL LAVORO AUTONOMO

# NOZIONE ONNICOMPRESIVA DI REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

# NOZIONE ONNICOMPRESIVA DI RLD

## ART. 51 co. 1 TUIR

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

**I chiarimenti ministeriali:** CM 326/E/97.

**No reddito:** i rimborsi che riguardano spese di competenza del datore di lavoro, anticipate dal dipendente per snellezza operativa:

- acquisto di beni strumentali di piccolo valore;
- carta;
- fotocopie;
- Calcolatrice.

**Sì reddito:** i rimborsi di spese per produrre RLD, con esclusione di quanto disposto a proposito di trasferte e trasferimenti.

# DOCUMENTAZIONE PUNTUALE

## CM 5/E/2018:

- ai fini dell'esclusione da RLD dei rimborsi spese e della deducibilità dei relativi costi da parte del datore di lavoro, è necessario che quest'ultimo acquisisca e conservi la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con le finalità per le quali sono state corrisposte;
- tale onere ricade sul datore di lavoro, sia che eroghi direttamente le somme ai dipendenti, sia nell'ipotesi in cui rimborsi l'onere sostenuto dai propri dipendenti.

**RM 96/2017:** per conservazione elettronica.

# PRINCIPIO DI CASSA

# PRINCIPIO DI CASSA

## CM 5/2018:

- in base al principio di cassa, la retribuzione deve essere imputata al momento di effettiva percezione della stessa da parte del lavoratore;
- tale principio si applica sia con riferimento alle erogazioni in denaro, sia con riferimento alle erogazioni in natura;
- il momento di percezione coincide con quello in cui il fringe benefit esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente;
- tale principio assume particolare rilevanza nelle ipotesi in cui il benefit sia escluso dal reddito entro determinati limiti di valore o di importo, ad esempio nel caso di benefit erogati in sostituzione di premi di risultato soggetti ad imposta sostitutiva, di contributi a casse di assistenza sanitaria, di beni e servizi erogati per un importo complessivo non superiore a 258,26 euro.

**Effetti:** necessità di monitorare gli importi nel singolo periodo di imposta.

# RIMBORSO ANCHE IN ANNO DIVERSO

## CM 5/2018:

- ai fini della non concorrenza a RLD, i rimborsi delle spese non devono essere erogati nel medesimo anno in cui le spese sono state sostenute;
- il rimborso rileverà nell'anno in cui il datore di lavoro restituisce al lavoratore l'onere da questi sostenuto.

# LA SEDE DI LAVORO DEI DIPENDENTI

# LA SEDE DI LAVORO

## CM 326/E/97:

- 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;
- l'individuazione della sede di lavoro è, ovviamente, rimessa alla libera decisione delle parti contrattuali, decisione sulla quale né il legislatore né, tantomeno, 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.

# TRASFERTE DEGLI AMMINISTRATORI

## **Trasferite degli amministratori (assimilati LD):**

- art. 51 co. 5 TUIR;
- stessa norma prevista per i dipendenti.

## **Effetti per le indennità chilometriche:**

- IL RIMBORSO DELLA TRATTA CASA – SEDE LAVORO E' TASSATO E NON PUO' ESSERE CONSIDERATO RISARCIMENTO;
- le TRASFERTE devono, infatti, essere valutate in relazione al luogo di lavoro.

# SEDE UGUALE DOMICILIO AMMINISTRATORE

**CM 7/E/2001. Sede = domicilio del contribuente, se non c'è sede nell'atto di nomina.**

- *Per il trattamento applicabile alle indennità di trasferta e rimborsi spese corrisposti ai collaboratori, occorre fare riferimento alla disciplina dell'art. 51, comma 5, del TUIR.*
- *In particolare, tale norma considera trasferta la prestazione dell'attività lavorativa resa fuori dalla sede di lavoro. Tale sede è determinata dal datore di lavoro ed è generalmente indicata nella lettera o contratto di assunzione.*
- *Tuttavia per alcune attività di collaborazione non è possibile, in virtù delle caratteristiche peculiari della prestazione svolta, determinare contrattualmente la sede di lavoro né identificare tale sede con quella della società.*
- *In tale ipotesi, occorre far riferimento al domicilio fiscale del collaboratore.*
- *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.*

# TRASFERTE FUORI DEL COMUNE E NEL COMUNE: LA NUOVA TRACCIABILITÀ

# NUOVA TRACCIABILITÀ

- Oggetto:** dal 2025, tracciabilità per i rimborsi delle spese per vitto e alloggio, nonché per il viaggio e il trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea (taxi e Ncc).
- Quando:** per le trasferte o le missioni, sia in ambito comunale che al di fuori del territorio comunale.
- Detassazione:** i rimborsi non concorrono a formare RLD (a seconda dell'ambito comunale o meno della trasferta) e sono deducibili per il datore di lavoro se i pagamenti delle spese sono eseguiti con bonifici o mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del dlgs. 241/97. Modalità di documentazione del pagamento tracciato: ad esempio, scontrini Pos rilasciati dal taxista, magari in copia fotografica.

# NORMATIVA DI RIFERIMENTO

## **ART. 51 co. 5 TUIR – anche per amministratori di società.**

I rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea, per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

**ART. 95 co. 3-bis TUIR:** le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con strumenti tracciabili.

## 3 IPOTESI PER TRASFERTE FUORI COMUNE

<p><b>Indennità forfetaria o diaria.</b> Rimborso esente di viaggio e trasporto. Indennità esente fino a € 46,48 (Italia) e fino a € 77,47 (estero).</p>	<p><b>Taxi e NCC:</b> pagamento tracciato.</p>
<p><b>Rimborsi misti.</b> Rimborso esente di viaggio e trasporto. Indennità esente nei limiti di cui sopra ridotti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• di 1/3 in caso di rimborso esente di vitto o alloggio;</li> <li>• di 2/3 in caso di rimborso esente di vitto e alloggio.</li> </ul>	<p><b>Vitto, Alloggio, Taxi e NCC:</b> pagamento tracciato.</p>
<p><b>Rimborsi analitici.</b> Rimborso esente di viaggio e trasporto. Rimborso esente di vitto e alloggio. Rimborso esente di altre spese (lavanderia, telefono, mance) per 15,49 (25,82 estero) euro/giorno, anche non documentate, ma analiticamente attestata dal dipendente.</p>	<p><b>Vitto, Alloggio, Taxi e NCC:</b> pagamento tracciato.</p>

# TRASFERTE NEL COMUNE

## **Art. 51 co. 5 TUIR, post modifiche del decreto legislativo 192/2024 (dec. 2025):**

concorrono a formare RLD, le indennità o i rimborsi spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate e documentate (APP e piattaforme software, per documentare taxi, bus, metro,...).

**Art. 51 co. 5 TUIR, ante modifiche del decreto legislativo 192/2024:** concorrono a formare RLD, le indennità o i rimborsi per trasferte nell'ambito del comune, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate con documenti provenienti dal vettore.

**Nota spese nel comune:** opportuna, anche se per CM 326/E/97 è sufficiente che dalla documentazione interna risulti in quale giorno l'attività è stata svolta all'esterno della sede.

**RM 232/E/2002** (dipendente concessionario riscossione che viaggia continuamente nel comune): tassazione dei rimborsi KM, per interpretazione letterale della norma.

# ESENZIONE DEL CAR SHARING

## Trasferta del dipendente con il *car sharing* (RM 83/2016):

- *car sharing* = auto condivisa = utilizzazione auto su prenotazione, prelevandola dall'area di parcheggio e pagando in ragione dell'effettivo impiego del veicolo;
- la fattura della società di *car sharing* può essere intestata direttamente al dipendente in trasferta o al datore di lavoro;
- le spese relative al servizio di *car sharing* utilizzato dal dipendente per la trasferta sono deducibili per il datore di lavoro (art. 95 TUIR);
- il servizio di *car sharing* è assimilabile ad un noleggio e le informazioni fornite nel documento rilasciato dalla società che fornisce il servizio attestano l'effettivo spostamento dalla sede di lavoro;
- RM 83/2016: tra i rimborsi spese esenti ci sono anche quelli inerenti le trasferte nel comune con il *car sharing* (art. 51, comma 5 TUIR).

# LA TRACCIABILITÀ DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

## Ambito oggettivo:

- modificando l'articolo 108 del TUIR, si richiede il pagamento tracciato per dedurre (nei limiti delle soglie previste dal DM 19 novembre 2008) le spese di rappresentanza sostenute dal 2025;
- il pagamento deve, quindi, avvenire mediante versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del dlgs. 241/97.

**Aspetti critici:** la modifica non dovrebbe interessare, attesa la loro diversa natura, né le spese di pubblicità, né quelle di sponsorizzazione.

# DEDUZIONE DEI COSTI DI TRASFERTA E TRACCIABILITÀ

# I LIMITI PER IL RIMBORSO ANALITICO

**Normativa di riferimento:** art. 95, commi 3 e 3-bis 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;
- le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con strumenti tracciabili.

# 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

- **Esempio:**
  - Tizio, con sede di lavoro nel comune di Torino, si è recato in trasferta a Cuneo per due giorni;
  - 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

- **Modello Redditi:**
  - 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 quadro RF;
  - delta più complessivo:  $(200 - 180,76) \times 2 = 38,48$ .

# DEDUZIONE INTEGRALE DEL MISTO

- Metodo di rimborso utilizzato: rimborso misto.
- Esenti da imposizione:
  - rimborso analitico delle spese di vitto e/o alloggio +
  - indennità di trasferta (diaria):
    - ✓ euro 15,49 Italia (25,82 Estero): se rimborso delle spese di vitto e alloggio (o alloggio e vitto forniti gratuitamente);
    - ✓ euro 30,99 Italia (51,64 Estero): se rimborso delle spese di vitto o di alloggio, ovvero delle spese relative ad un solo bisogno fondamentale (o alloggio o vitto fornito gratuitamente).

# DEDUZIONE INTEGRALE DEL MISTO

- **Deduzione ai fini IRES:**
  - i rimborsi e le indennità forfettarie in esame sono interamente deducibili dal reddito d'impresa;
  - non esistono limiti simili a quelli del rimborso analitico;
  - l'erogazione per contratto di un'indennità giornaliera superiore ai limiti sopra richiamati comporta la tassazione dell'eccedenza in capo al lavoratore, permanendo invece la piena deducibilità del relativo costo per il datore di lavoro.

# DEDUZIONE INTEGRALE DEL FORFAIT

- **Metodo di rimborso utilizzato:** diaria (forfait).
- **Indennità esente da imposizione:**
  - trasferta in ITALIA: 46,48 Euro/giorno
  - trasferta all'estero: 77,47 Euro/giorno
- **Trasferta di durata inferiore ad un giorno:** non comporta riduzioni alla soglia di esenzione.
- **Deduzione ai fini IRES:**
  - i rimborsi forfettari sono interamente deducibili dal reddito d'impresa;
  - il riconoscimento per contratto di un'indennità giornaliera superiore ai limiti sopra richiamati comporta la tassazione dell'eccedenza in capo al lavoratore, permanendo invece la piena deducibilità del relativo costo per il datore di lavoro.

## SINTESI DEI LIMITI

	Limiti giornalieri per la deduzione ai fini IRES
Rimborso analitico (meno conveniente del misto per la deduzione)	<ul style="list-style-type: none"><li>Vitto e alloggio in Italia: 180,76</li><li>Vitto e alloggio all'estero: 258,23</li></ul>
Rimborso misto	NO
Indennità forfettaria	NO

**Indennità di trasferta e rimborsi chilometrici:** indeducibili ai fini Irap (CM 148/E/2000, par. 2.2.2) anche se c'è da domandarsi se l'indeducibilità valga anche per i lavoratori a tempo indeterminato il cui costo beneficia ora della piena deducibilità e dovrebbe quindi comprendere anche le indennità riconosciute.

# ALBERGHI E RISTORANTI AL 75%

- **Normativa di riferimento:** art. 109, co. 5 TUIR.
- **Il contenuto della norma:** *le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3, dell'articolo 95 (trasferte fuori dal comune), sono deducibili nella misura del 75%.*
- **Effetti:**
  - in linea generale, i costi per le somministrazioni di alimenti e bevande e per le prestazioni alberghiere, sono deducibili nella misura del 75%;
  - il limite in esame non si applica quando i costi in esame sono relativi a trasferte dei dipendenti al di fuori del comune sede di lavoro.
- **Variazione in aumento:** quadro RF del modello Redditi.

# ALBERGHI RISTORANTI FUORI COMUNE

- **I chiarimenti ministeriali:** circolare 6/E/2009.
- **Il contenuto della prassi:** dalla limitazione al 75% restano escluse le spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione (anche amministratori), al di fuori del comune sede di lavoro.
- **Effetti:** deduzione integrale al 100%.

# ESEMPIO FUORI COMUNE

- **Esempio:**
  - Tizio, con sede di lavoro nel comune di Torino, si reca in trasferta a Cuneo;
  - Tizio sostiene:
    - ✓ spese alberghiere: 100 euro;
    - ✓ spese di ristorazione: 50 euro;
  - ALFA Spa (datore di lavoro) può dedurre integralmente i costi in esame, rimborsati in maniera analitica al lavoratore dipendente.

# ALBERGHI RISTORANTI NEL COMUNE

- **I chiarimenti ministeriali:** circolare 6/E/2009.
- **Effetti:** deduzione al 75% delle spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione (anche amministratori), nel comune sede di lavoro.
- **Il pensiero contrario di Assonime (circolare 55/2008):**
  - nessuna limitazione della deduzione al 75%, ma tassazione in capo al dipendente dei rimborsi delle spese in esame;
  - il rimborso tassato costituisce costo del lavoro integralmente deducibile;
  - Assonime richiama la gestione dell'auto assegnata in fringe all'amministratore, deducibile per intero nei limiti dell'importo tassato in capo l'amministratore.

# ALBERGHI RISTORANTI NEL COMUNE

- **Esempio:**
  - Tizio, con sede di lavoro nel comune di Torino, si reca in trasferta, da un cliente, a Torino;
  - Tizio sostiene spese di ristorazione per 50 euro;
  - ALFA Spa (datore di lavoro) può dedurre il costo in esame, rimborsato in maniera analitica al lavoratore dipendente, nella misura del 75%;
  - nel modello Redditi, quadro RF: variazione in aumento per 12,50.

# MENSE AZIENDALI AL 100%

- **I chiarimenti ministeriali:** circolare 6/E/2009.
- **Il contenuto della prassi:**
  - la limitazione della deduzione al 75% non si applica per le somministrazioni di alimenti e bevande nella mensa aziendale;
  - le spese sostenute dal datore di lavoro riguardano l'acquisto di beni e servizi ed eventualmente quelle per la manodopera da utilizzare per la preparazione di pasti da somministrare e non l'acquisto di una somministrazione di alimenti e bevande;
  - nell'ipotesi in cui la mensa sia gestita da terzi, il costo relativo non subisce limitazioni alla deducibilità tenuto conto che lo stesso è sostenuto per l'acquisizione di un servizio complesso (non semplice somministrazione).

# DEDUZIONE DELL'IVA NON DETRATTA

- **I chiarimenti ministeriali:** CM 25/E/2010.
- **Deduzione ai fini IRES e IRAP dell'IVA non detratta per somministrazione di alimenti e bevande e per prestazioni alberghiere:**
  - IVA non detratta per scelta di economicità, in assenza di fattura che giustifichi le predette prestazioni: costo deducibile per IRES e IRAP;
  - l'imprenditore può decidere di non richiedere la fattura, rinunciando, quindi, alla detrazione dell'IVA, nel caso in cui i costi da sostenere per eseguire gli adempimenti IVA connessi alle fatture siano superiori al vantaggio economico costituito dall'importo dell'IVA detraibile;
  - in tal caso, posto che la scelta dell'operatore si prospetta come la soluzione economicamente più vantaggiosa, si può riconoscere all'IVA non detratta per mancanza della fattura la natura di costo inerente all'attività esercitata e, pertanto, la deducibilità ai fini IRES e IRAP.
- **I chiarimenti di Assonime (20/2010):** deduzione ai fini IRES e IRAP, anche in presenza di fattura, se si sceglie di non detrarre IVA per economicità.

# UN ESEMPIO DI DEDUZIONE IVA

- **Un esempio:**
  - Tizio, con sede di lavoro a Torino, si reca in trasferta a Cuneo;
  - Tizio pranza al ristorante, paga 50 euro (comprensivi di IVA al 10%) con la propria carta di credito, non richiede la fattura, ma conserva il solo documento commerciale;
  - la mancata richiesta della fattura è in linea con le istruzioni impartite da ALFA Spa ai propri dipendenti (regolamento interno);
  - Tizio redige la nota spese e ottiene da ALFA Spa (datore di lavoro) il rimborso analitico della spesa di ristorazione in esame;
  - ALFA Spa contabilizza nel proprio conto economico la spesa in esame per 50, deducendola integralmente ai fini IRES e IRAP (senza operare quindi alcuna variazione in aumento in dichiarazione).

# 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 X 240);
    - ✓ costo di percorrenza deducibile al KM per ipotesi pari ad euro 0,89384;
    - ✓ deduzione totale consentita:  $0,89384 \times 240 = 215$  euro;
  - variazione in aumento nel modello Redditi, quadro RF: 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: nessuna.

# ESEMPIO DEDUZIONE INDENNITÀ KM

- **Soluzione consigliata:** all'interno del regolamento aziendale prevedere un costo KM che possa evitare la ripresa in aumento.
- **Deduzione per il datore anche in assenza di autorizzazione scritta (CM 326/E/97):** *non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio.*

# 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.

# NOTA ELETTRONICA PER DEDURRE

- **Interpretazioni ministeriali:** risposta interpello 403/2019 + RM 96/E/2017.
- **Fattispecie in esame:** nota spese in formato elettronico.
- **Forma richiesta:** requisiti di immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità prescritti dal DM 17 giugno 2014.
- **Effetti:** la deducibilità in capo al datore di lavoro e la non imponibilità in capo al dipendente sono subordinate alla corretta formazione della nota spese in modalità informatica.
- **I chiarimenti ulteriori dell'interpello 142/2024:** con riferimento ai taxi, se il committente non chiede la fattura, la contabile rilasciata dal mezzo di pagamento elettronico non è sufficiente ai fini della deducibilità del costo. È necessario che la stessa sia correlata a un giustificativo di spesa rilasciato dal prestatore, dal quale sia possibile individuare i dati essenziali della spesa (data, nome del prestatore, percorso, corrispettivo).

# BIGLIETTI ANONIMI IN NOTA SPESE

- **I documenti da allegare alla nota spese:** biglietti anonimi consentiti.
- **La prassi di riferimento:** CM 188/E/98 + CM 326/E/1997.
  - *Ai fini della documentazione delle spese (non solo di viaggio) non è necessaria l'intestazione ai dipendenti dei documenti stessi, essendo sufficiente che le spese risultino sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte, e che le stesse siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa;*
  - *per quanto riguarda la documentazione del viaggio e del trasporto, mentre le spese per i viaggi compiuti con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, ecc.) sono direttamente documentabili mediante l'esibizione dei relativi biglietti (anche se anonimi), quelle per i viaggi compiuti con propri mezzi devono essere determinate dallo stesso datore di lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti che indiretti.*
- **Effetti:** deduzione dei costi da parte del datore di lavoro, anche se giustificati da biglietti anonimi.

# LA COMPETENZA DELLA NOTA SPESE

- **I costi inseriti nella nota spese sono deducibili per competenza:** deduzione nell'esercizio di esecuzione della trasferta.
- **Effetti:** necessità di redigere tempestivamente la nota spese, soprattutto per le trasferte effettuate a fine anno.
- **Orientamenti di giurisprudenza:** sentenza della Corte di Cassazione 23 maggio 2005, n. 21155.
- **Il contenuto della pronuncia:**
  - le spese per le trasferte dei dipendenti sono certe nel loro ammontare e determinabili in modo obiettivo;
  - devono essere conteggiate nell'esercizio in cui viene eseguita la missione e non in quello in cui il dipendente presenta la richiesta di rimborso.

# IL REGOLAMENTO INTERNO

- I contenuti di un regolamento interno:
  1. destinatari;
  2. modalità di redazione della nota spese;
  3. indicazioni circa utilizzo carta aziendale;
  4. regolazione anticipi-contante;
  5. spese viaggio rimborsabili;
  6. *indennità chilometriche (km standard, noleggio auto,..)*;
  7. biglietteria aerea (modalità di acquisizione);
  8. gestione alloggio/pernotto;
  9. trattamenti integrativi per particolari ipotesi.

# IL REGOLAMENTO INTERNO

- I vantaggi di un regolamento interno:
  1. migliore controllo dei costi (economicità);
  2. gestione amministrativa più semplice ed affidabile;
  3. razionalizzazione organizzazione viaggi, attraverso le convenzioni (efficienza);
  4. sensibilizzazione dei dipendenti al controllo dei costi;
  5. *contenimento dei costi entro i limiti dell'art. 95 TUIR;*
  6. conferma dell'operato verso i verificatori fiscali.

# ASSEGNAZIONE DELL'AUTO IN USO PROMISCUO

# AUTO IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI

## REGOLE GENERALI

- necessaria idonea documentazione (clausola del contratto di lavoro; scrittura privata con data certa; verbale del CdA)
- il fringe benefit è calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti o corrisposti dal dipendente
- il forfait prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e dalla reale percorrenza

# BENEFIT AL NETTO DELLE TRATTENUTE

## REGOLE GENERALI

- se il dipendente deve corrispondere un prezzo o un canone per il godimento dell'autovettura in uso promiscuo, il fringe benefit è costituito dalla differenza tra l'ammontare del valore determinato in modo forfetario e l'importo corrisposto dal dipendente
- il costo di percorrenza del veicolo è determinato su base annua e deve essere ragguagliato al periodo (espresso in giorni) in cui il veicolo è assegnato in uso promiscuo, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo

# LE MISURE DEL BENEFIT FINO AL 2024

<b>Valori di emissione di CO<sub>2</sub> del veicolo</b>	<b>Percentuale per la determinazione del fringe benefit</b>
Non superiori a 60g/km	25%
Superiori a 60g/km ma non a 160 g/km	30%
Superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km	50%
Superiori a 190 g/km	60%

# LE MISURE DEL BENEFIT DAL 2025

Valori di emissione di CO <sub>2</sub> del veicolo	Percentuale per la determinazione del fringe benefit
Regola generale	50%
Veicoli elettrici ibridi <i>plug-in</i>	20%
Veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica	10%

# RICARICA ELETTRICA AD PERSONAM

I chiarimenti ministeriali: interpello 421 del 2023 + **telefisco 2025**.

**Fattispecie in esame:**

- rimborso delle spese per l'energia elettrica per la ricarica presso le abitazioni (spese collegate agli spostamenti lavorativi, tranne che per i dirigenti per i quali è previsto il rimborso totale);
- l'azienda si farà carico anche delle spese di installazione e di manutenzione ordinaria delle colonnine di ricarica.

**Il contenuto della risposta:**

- i rimborsi erogati dal datore di lavoro al proprio dipendente per le spese di energia elettrica finalizzata alla ricarica degli autoveicoli assegnati in uso promiscuo costituiscono RLD da assoggettare a tassazione;
- non rientrano nel fringe benefit ex art. 51 co. 4 lettera a) TUIR (ma non è nel costo km ACI?);
- sono tassati anche i rimborsi delle spese per l'installazione delle infrastrutture (colonnine di ricarica), effettuata presso l'abitazione del dipendente.

# DEDUZIONE DELL'AUTO IN BENEFIT

**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%.

# ACQUISTO IN CORSO D'ANNO

## Autovettura acquistata in corso d'anno

- ai fini della deduzione al 70%, l'autovettura deve essere assegnata per la maggior parte del periodo di possesso, anche a più dipendenti;
- se, per esempio, l'auto è stata acquistata l'1.9.2024 e assegnata l'1.10.2024, l'assegnazione avviene per la maggior parte del periodo di possesso (92 giorni su 122) e quindi la condizione è soddisfatta (CM 48/E/98).

# UN ESEMPIO DI DEDUZIONE

## Un esempio

- autovettura acquistata nel 2024 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 =  $70\% \times 8.000 = 5.600$

# CONDIZIONI PER LA DEDUZIONE AL 70%

## Condizioni necessarie

1. l'autovettura deve essere assegnata in uso promiscuo
2. l'assegnazione deve risultare da idonea documentazione
3. l'autovettura deve essere assegnata al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta del datore di lavoro
4. l'assegnazione può essere anche discontinua ed è possibile cumulare i giorni di utilizzo da parte di più dipendenti

# DETRAZIONE IVA SU AUTO IN FB

- **Normativa di riferimento IVA:** art. 19-bis1 dpr 633/72.
- **Il contenuto della norma:** *l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. Nella stessa misura è ammessa la detrazione delle spese per carburanti, lubrificanti, manutenzioni o transito stradale.*
- **Effetti IVA:** detrazione al 40%, a meno che non si addebiti con fattura il valore normale al dipendente. In questo caso detrazione al 100% (RM 6/2008).

# DETRAZIONE IVA AL 100%

- **Il contenuto della RM 6/2008:** *devono considerarsi utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa i veicoli stradali a motore acquistati dal datore di lavoro o acquisiti anche in base a base a contratti di noleggio o locazione, anche finanziaria, e successivamente messi a disposizione del personale dipendente a fronte di uno specifico corrispettivo.*
- **Art. 13 dpr 633/72:** *per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore.*

# BENI IN NATURA E UTENZE RIMBORSATE

# BENI IN NATURA A REGIME

**Normativa di riferimento:** art. 51 co. 3 e 3-bis TUIR.

**Il contenuto della normativa:**

- 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 258,23 euro, ma se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito;
- l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.

**Orientamenti ministeriali:** CM 28/E/2016 + interpello 5/2025.

# INCREMENTO SOGLIA DI NON IMPONIBILITÀ

Incremento per il 2025, 2026 e 2027 della soglia di non imponibilità dei fringe benefit

**SOGLIA 1** → 1.000 euro per tutti i dipendenti

**SOGLIA 2** → 2.000 euro per i dipendenti con figli a carico

Confermato che trattasi di valori «soglia». Se superati l'intero importo concorre alla formazione del reddito da lavoro dipendente.



# LA LEGGE DI BILANCIO 2025

## Legge di Bilancio 2025.

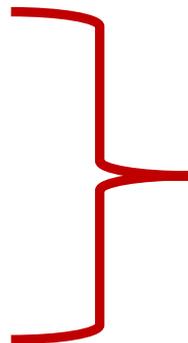
- Per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per la locazione dell'abitazione principale o per gli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale.
- Il limite di cui al primo periodo è elevato a 2.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti e i figli adottivi, affiliati o affidati, che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 12, comma 2, TUIR.
- I datori di lavoro provvedono all'attuazione del presente comma previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti.

# LE BOLLETTE

**ELETTRICITÀ**

**ACQUA**

**GAS**



Non concorrono a formare il reddito le somme erogate o rimborsate entro i limiti della slides precedente

Vale per tutti i dipendenti con o senza figli a carico

L'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad un solo dipendente non essendo richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti.

# UTENZE DOMESTICHE

**Utenze agevolate:** acqua, luce e gas.

**Escluse, come evidenziato da Assonime:** le spese per il collegamento telematico (servizio telefonico e Internet).

**Dubbio:** consumi relativi ai punti di ricarica privata per i veicoli elettrici.

**Ambito oggettivo:**

- immobili ad uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio, a condizione che ne sostengano effettivamente le relative spese;
- anche immobili diversi da prima casa.

**Locazione dell'immobile:** agevolate anche le utenze intestate al locatore, se nel contratto di locazione è prevista espressamente una forma di addebito analitico e non forfetario a carico del locatario o dei propri coniuge e familiari, sempre a condizione che tali soggetti sostengano effettivamente la relativa spesa.

# CIRCOLARE 23 DEL 2023

**Principio di cassa:** beni e servizi erogati entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

**Ambito soggettivo:**

- **RLD:** anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari.
- **Redditi assimilati al lavoro dipendente:** amministratori di società.
- **Agevolazione anche per smart worker.**

**Ambito di detassazione:** detassazione per IRPEF ordinaria o per imposta sostitutiva del premio di risultato (5% anche per 2025, 2026 e 2027), qualora i contratti collettivi prevedano la sostituibilità del premio con i benefit.

**Condizione di figlio fiscalmente a carico:**

- va verificata al 31 dicembre e l'agevolazione spetta in misura intera a ogni genitore titolare di RLD, anche in presenza di un unico figlio, purché sia fiscalmente a carico di entrambi;
- anche se la detrazione è attribuita a uno solo dei genitori.

# DICHIARAZIONE DI SPETTANZA

## Dichiarazione di spettanza

- da parte del lavoratore dipendente al datore di lavoro;
- con indicazione dei figli fiscalmente a carico, e può essere effettuata secondo modalità concordate fra datore di lavoro e lavoratore;
- è necessario conservare la documentazione (anche firmata digitalmente) comprovante l'avvenuta dichiarazione, ai fini di un eventuale controllo;
- i lavoratori per i quali sono venuti meno i presupposti per il beneficio devono darne comunicazione al sostituto d'imposta che recupererà il beneficio non spettante dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

# DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA PER UTENZE

## CM 35 del 2022.

- Il datore di lavoro può acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, con la quale il lavoratore attesti di essere in possesso della documentazione comprovante il pagamento delle utenze domestiche, di cui riporti gli elementi necessari per identificarle, quali ad esempio il numero e l'intestatario della fattura (e se diverso dal lavoratore, il rapporto intercorrente con quest'ultimo), la tipologia di utenza, l'importo pagato, la data e le modalità di pagamento;
- è necessario che il datore di lavoro acquisisca anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la circostanza che le medesime 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.

**Secondo Assonime (circ. n. 29/2022):** all'interno della dichiarazione va attestato il titolo che documenta il possesso o la detenzione dell'immobile.

# INTESTAZIONE DELLE FATTURE

## Conservazione e intestazione fatture.

- Tutta la documentazione indicata nella predetta dichiarazione sostitutiva deve essere conservata dal dipendente in caso di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.
- La giustificazione di spesa può essere rappresentata anche da più fatture ed è valida anche se la stessa è intestata a una persona diversa dal lavoratore dipendente, purché sia intestata al coniuge o ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR.
- Le somme erogate dal datore di lavoro possono riferirsi anche a fatture che saranno emesse nell'anno X+1 purché riguardino consumi effettuati nell'anno X.

# INTERPELLO SU SOSTITUTIVA

## Risposta a interpello n. 17 del 30 gennaio 2025:

- la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai fini del rimborso delle spese sostenute per le utenze domestiche può essere rilasciata senza l'autenticazione della sottoscrizione;
- la dichiarazione può essere acquisita dalla società con sottoscrizione in originale e allegata copia del documento di identità del sottoscrittore;
- la dichiarazione ha, infatti, come destinatario finale la Pubblica Amministrazione chiamata a svolgere i controlli di veridicità sul contenuto della stessa, da cui può scaturire una responsabilità penale in caso di dichiarazioni false o mendaci.

# BENEFIT IN SOSTITUZIONE DEL PREMIO DI RISULTATO

# BENEFIT SE PREVISTO DALLA CONTRATTAZIONE COLLETTIVA

**Effetti:** possibilità per il dipendente di scegliere se ottenere il premio in denaro o in natura, prevedendo che i benefit di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 51 TUIR non scontano alcuna tassazione, nei limiti previsti dai citati commi.

**Condizione:** RLD anno precedente non superiore a 80.000 euro.

**Contratti aziendali o territoriali:** necessari.

**Fungibilità tra componente monetaria e i beni e servizi:**

- va contemplata dai contratti aziendali o territoriali;
- sottratta alla libera disposizione delle parti.

**Momento di esercizio dell'opzione:** il benefit rileverà nel periodo d'imposta in cui il dipendente ha optato per la conversione del premio.

# LE NUOVE REGOLE DEI RIMBORSI NELL'AMBITO DEL LAVORO AUTONOMO

# RIMBORSI E RIADDEBITI (ART. 54-TER)

1. Le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettere b) (**spese per esecuzione incarico riaddebitate**) e c) (**spese per uso comune degli immobili, radddebitate**), non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene, salvo quanto previsto nel presente articolo.
2. Le spese di cui all'articolo 54, comma 2, **lettera b)**, non rimborsate da parte del committente sono deducibili a partire dalla data in cui:
  - a) il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;
  - b) la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
  - c) il diritto alla riscossione del corrispondente credito si è prescritto.

***Torna la deducibilità nel momento in cui si presume di non incassarle***

## RIMBORSI E RIADDEBITI (ART. 54-TER)

4. Le disposizioni di cui al comma 3 valgono per gli istituti di diritto estero equivalenti previsti in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.
5. Le spese di cui all'articolo 54, comma 2, **lettera b)**, di importo, comprensivo del compenso a esse relative, non superiore a 2.500 euro che non sono rimborsate dal committente **entro un anno dalla loro fatturazione** sono in ogni caso deducibili a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.

ASSIMILAZIONE ALLE PERDITE SU CREDITI

*Il legame alla fattura serve per liberare la deduzione diversamente preclusa*

# GLI ASPETTI IVA

**Imposte sui redditi:** la nuova disciplina dei rimborsi esplica effetti ai soli fini delle imposte sui redditi.

## **Normativa IVA:**

- come in passato, i corrispettivi riscossi a ristoro delle spese sostenute configurano compensi imponibili ad IVA (RM 18 giugno 1980 n. 381960);
- effetti anche per il contributo integrativo dovuto alla Cassa di previdenza del professionista.

**Spese anticipate dal professionista in nome e per conto del committente:** come in passato, il riaddebito è escluso dalla base imponibile IVA, ai sensi dell'art. 15 comma 1 n. 3) del DPR 633/72.

# TRACCIABILITA' DELLE SPESE DI TRASFERTA

**Articolo 1 co. 81 L. 207/2024:** inserisce un nuovo comma 6-ter nell'art. 54 del TUIR che, però, è stato modificato dal D.Lgs. n. 192/2024 ed ha solo tre commi.

**Il contenuto della normativa:** le spese relative a prestazioni alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande nonché di viaggio e trasporto mediante taxi e NCC, addebitate analiticamente al committente, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi (avvocato che presta consulenza al commercialista), sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con strumenti tracciabili.

**Formulazione simile a quello adottata nel reddito di impresa.**



## Portiamo la gestione contabile e fiscale su un altro pianeta.

Vi portiamo nel futuro della gestione dei servizi contabili e fiscali con **PROFIS**<sup>®</sup>, il software innovativo integrato da servizi digitali e piattaforme condivise su **SPORTELLO CLOUD**<sup>®</sup>. Gli aggiornamenti sono veloci, la rete di assistenza tempestiva. Concentratevi sul vostro business, risparmiate tempo: con **PROFIS**<sup>®</sup> il futuro arriva prima.