

CIRCOLARE N. 4

Trattamento fiscale dei rimborsi per spese e trasferte applicabile ai redditi derivanti da rapporti di collaborazioni coordinate e continuative

Premessa

La seguente circolare ha l'obiettivo di fornire ulteriori chiarimenti riguardo la problematica dei rimborsi spese e trasferte sostenute dai collaboratori coordinati e continuativi alla luce delle modifiche apportate dalla legge n. 342 del 21.11.2000 (c.d. Collegato fiscale alla finanziaria 2000), pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 276 del 25.11.2000 e della legge n. 388 del 23.12.2000, (c.d. legge finanziaria 2001) e sulla base delle indicazioni forniti dalle Finanze con la Circolare n.207/E del 16 novembre 2000 nonché con le Circolari n.1 del 03.01.2001 e n.5 del 26.01.2001.

Capo I, Art.34., legge 342/2000: Disposizioni in materia di redditi di collaborazione coordinata e continuativa.

Come già introdotto nella nostra circolare del 04.01.2001, l'articolo 34 della legge collegata alla finanziaria 2000 ha abrogato la lettera a) comma 2 dell'art.49 del Tuir che considerava i redditi percepiti da collaborazioni coordinate e continuative quali assimilati a redditi di lavoro autonomo e ha introdotto la lettera c-bis) nell'art.47, comma 1 del Tuir che qualifica, a decorrere dal 1 gennaio 2001, i redditi da collaborazione coordinata e continuativa quali assimilati ai redditi di lavoro dipendente. La nuova disposizione, oltre a riqualificare come assimilati al lavoro dipendente i redditi derivanti: a) da uffici di amministratore, sindaco o revisione di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica; b) da collaborazione a

giornali, riviste, enciclopedie e simili; c) da partecipazione a Collegi e Commissioni, ha allargato il numero di fattispecie classificabili quali “altri redditi di collaborazione” eliminando dalla precedente formulazione il vincolo del contenuto intrinsecamente artistico e professionale. A seguito di tale modifica le collaborazioni potranno avere ad oggetto anche attività manuali e operative.

Bisogna ricordare che per considerare i redditi da collaborazioni coordinate e continuative quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, è necessario che:

- il rapporto di lavoro sia continuativo;
- per l'attività svolta si percepisca in modo continuativo un compenso prestabilito;
- per lo svolgimento dell'attività non si utilizzino mezzi e risorse proprie (nel qual caso ci troveremmo nella fattispecie del reddito d'impresa);
- l'attività non venga svolta con il vincolo della subordinazione (in questo caso ci troveremmo di fronte ad un reddito di lavoro dipendente);
- le collaborazioni non devono rientrare nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione.

Determinazione del reddito

Posto che i redditi da collaborazione coordinata e continuativa sono stati assimilati ai redditi di lavoro dipendente, per stabilire le loro modalità bisogna fare espressamente riferimento alle relative norme.

Infatti il comma 1 dell'art.48-bis Tuir dispone che, ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, si applicano le disposizioni dell'art.48 Tuir che identifica il reddito di collaborazione quale l'insieme di tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti dal collaboratore nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali.

L'art.48 del Tuir fissa, tuttavia, delle specifiche deroghe a tale principio, elencando le fattispecie per le quali è prevista l'esclusione (totale o parziale) delle somme percepite dalla formazione del reddito imponibile.

Tali fattispecie sono essenzialmente:

- contributi previdenziali e assistenziali versati dall'azienda;
- contributi di assistenza sanitaria versati dall'azienda ad enti aventi fini esclusivamente assistenziali in conformità a disposizioni di contratto o accordo aziendale;
- erogazioni liberali concesse in occasioni di festività e ricorrenze a tutti i collaboratori;
- rimborsi di spese e trasferte;
- sostenimento di particolari tipologie di costi.

Spese di vitto, alloggio, viaggio e trasferte

Somministrazioni in mense aziendali e prestazioni sostitutive

Non concorrono per il loro ammontare alla formazione del reddito del collaboratore quale compenso in natura:

- le somministrazioni di vitto da parte dell'azienda (ad esempio i pasti consumati dai camerieri in un ristorante, o dai collaboratori domestici);
- le somministrazioni di vitto effettuate in mense aziendali gestite direttamente o da terzi: rientrano in tale fattispecie anche le convenzioni stipulate con i ristoranti per la somministrazione di pasti ai collaboratori, nonché la fornitura di cestini preconfezionati contenenti il pasto.

Non concorrono alla formazione del reddito nel limite di un importo giornaliero di lire 10.240 :

- le prestazioni sostitutive di mensa (cosiddetti “ticket restaurant”)¹:
l’importo del buono pasto da assumere ai fini della tassazione corrisponde al valore nominale dello stesso e al netto delle somme eventualmente addebitate al collaboratore; ad esempio, in presenza di un valore nominale di buono pasto pari a lire 13.000, per il quale vengono addebitate lire 3.000 al collaboratore, non sussiste alcun obbligo di operare ritenute dato che la differenza tra i due importi è inferiore al limite di esenzione consentito di lire 10.240;
- le indennità di mensa corrisposte agli addetti (anche stagionali) ai cantieri edili, ad altre strutture a carattere temporaneo e ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione.

Tali prestazioni e/o somministrazioni devono riguardare la generalità dei collaboratori o interessare intere categorie omogenee degli stessi.

Fabbricati concessi in locazione, uso o in comodato

In presenza di fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, concorre alla formazione del reddito del collaboratore l’importo determinato dalla differenza tra la rendita catastale del fabbricati, aumentata di tutte le somme inerenti il fabbricato stesso, e le eventuali somme corrisposte dallo stesso mediante versamento o trattenuta, per l’utilizzo del fabbricato.

In tal caso l'azienda può dedurre i costi relativi ai canoni di locazione e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai collaboratori per un importo non superiore a ciò che costituisce reddito per lo stesso.

Per i fabbricati privi di rendita catastale occorre fare riferimento alla rendita presunta come determinata a norma dell’art.34, comma 4, del Tuir.

¹ Per servizi sostitutivi di mensa a mezzo di buoni pasto devono intendersi le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nonché le cessioni di prodotti di gastronomia pronti per il consumo immediato, effettuate da mense aziendali, interaziendali, rosticcerie e gastronomie artigianali, pubblici esercizi e dagli esercizi comunali muniti di autorizzazione per la vendita, la produzione e vendita di generi alimentari, anche su area pubblica operata dietro commessa di imprese che forniscono servizi sostitutivi di mensa aziendale.

E' appena il caso di ricordare che, a partire dal 01 gennaio 2001, i collaboratori che hanno trasferito la loro residenza nel comune di lavoro possono beneficiare di una particolare detrazione sui canoni di locazione a condizione che:

- il nuovo Comune di residenza disti dal vecchio almeno 100 chilometri;
- il trasferimento sia avvenuto nei tre anni antecedenti a quello della richiesta della detrazione;
- che siano titolari di qualunque tipo di contratto di locazione di unità immobiliari destinate ad abitazione principale.

Tali detrazioni, per i primi tre anni dall'introduzione della norma, sono quantificate in lire 1.920.000 se il reddito complessivo non supera lire 30.000.000 e in lire 960.000 se il reddito complessivo non supera lire 60.000.000.

Prestazioni di servizio di trasporto

Le prestazioni di servizi di trasporto collettivo rese alla generalità o a categorie di dipendenti e/o collaboratori, effettuate dal datore di lavoro o affidate a terzi compresi gli esercenti pubblici servizi, non partecipano alla formazione del reddito del collaboratore.

L'eventuale corresponsione di somme a titolo di indennità sostitutive del servizio di trasporto e il rimborso per biglietti o tessere di trasporto va interamente assoggettato a tassazione.

Veicoli concessi in uso promiscuo

Particolare interesse destano le spese e gli altri componenti negativi relativi alle auto date in uso promiscuo ai collaboratori coordinati e continuativi per la maggior parte del periodo d'imposta.

In tale fattispecie, l'assimilazione dei redditi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa ai redditi di lavoro dipendente si verifica solo relativamente alla determinazione del reddito del collaboratore ai fini delle imposte dirette ma non anche per quello che concerne la deducibilità, per le imprese, delle spese e degli altri componenti negativi relativi agli automezzi dati in uso promiscuo:

- per la determinazione del reddito del collaboratore in presenza di autoveicoli, motocicli o ciclomotori, concessi in uso promiscuo, concorre a formare il reddito dello stesso, un ammontare pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio, al netto di quanto trattenuto o corrisposto dal collaboratore.

Tale valutazione forfetaria va effettuata a prescindere dagli effettivi costi di utilizzo del mezzo e dalla percorrenza effettivamente realizzata dal collaboratore; il costo chilometrico va desunto dalle tabelle nazionali che l'ACI elabora entro il 30 novembre e trasmette al Ministero delle finanze, per la pubblicazione entro il 31 dicembre con effetto dal periodo di imposta successivo.

- Per quanto riguarda la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi agli automezzi dati in uso promiscuo, la circolare ministeriale n.5/E del 26 gennaio 2001 precisa che, mentre per i dipendenti è possibile la deduzione dal reddito di impresa o professionale del 100% se il veicolo è utilizzato per la maggior parte del periodo di imposta come previsto all'art.121-bis, D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 comma 1, lettera a), numero 2, per i veicoli concessi in uso promiscuo ai collaboratori coordinati e continuativi si applica la deducibilità del 50%² delle spese in base all'art 121-bis, D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, comma 1, lettera b), numero 2.

L'utilizzo dei veicoli aziendali esclusivamente per l'effettuazione di trasferte non concorre a formare il reddito del collaboratore.

² Tenendo sempre presente il limite fiscale dei 35 milioni

Rimborso Trasferte

Con l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente viene meno anche la disposizione contenuta nell'art.50, comma 8, del Tuir, che prevedeva l'esclusione dalla base imponibile dei rimborsi per le spese documentate, corrisposte al collaboratore per prestazioni rese fuori dal comune di residenza.

Dal 2001, invece, sarà applicabile la disciplina delle trasferte contenute nell'art 48, comma 5, Tuir.

Si evidenzia che nella circolare ministeriale n.207/E del 16 novembre 2000 è stato precisato che le indennità di cui all'art. 48, comma 5, del Tuir sono quelle che vengono corrisposte qualora il collaboratore svolge la propria attività al di fuori della sede naturale in cui è tenuto contrattualmente all'effettuazione delle proprie mansioni.

La sede è determinata dal datore di lavoro ed è generalmente indicata nella lettera o contratto di assunzione; tuttavia, per alcune attività di collaborazioni coordinate e continuative come amministratori di società o enti, 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 tali ipotesi, ai fini dell'applicazione del quinto comma dell'articolo 48 del Tuir occorre far riferimento al domicilio fiscale del collaboratore.

Ai fini della imponibilità dei rimborsi bisogna fare, quindi, una distinzione tra le trasferte nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro, e le trasferte al di fuori di esso.

A) Trasferte nell'ambito del territorio comunale della sede di lavoro

I rimborsi spese e le indennità per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro concorrono integralmente a formare il reddito del collaboratore.

Sono, tuttavia, esclusi da tassazione i rimborsi spese di trasporto comprovati da documenti provenienti dal vettore come biglietti di autobus o ricevuta da taxi; in tal

caso è sufficiente che dalla documentazione interna risulti in quale giorno il collaboratore ha svolto la propria attività all'esterno della sede di lavoro.

B) Trasferte fuori dal territorio comunale della sede di lavoro

Si possono individuare tre tipologie di rimborsi a cui fanno seguito tre regimi alternativi di tassazione:

- a) indennità forfetaria;
- b) rimborso misto;
- c) rimborso analitico.

La scelta del regime da adottare va effettuata con riferimento all'intera trasferta; non è possibile nell'ambito di una stessa trasferta, adottare criteri diversi per ogni singola giornata.

Indennità forfetaria

Le indennità di trasferta non concorrono alla formazione del reddito del collaboratore fino all'importo di lire 90.000 al giorno, elevate a 150.000 per le trasferte all'estero. Tuttavia, i rimborsi analitici per le spese di viaggio, anche in forma di indennità chilometrica, e di trasporto supportati da idonea documentazione non concorrono comunque a formare il reddito.

Restano, pertanto, assoggettati a tassazione tutti gli altri rimborsi spese, diversi da quelli per viaggio e trasporto, corrisposti in aggiunta all'indennità forfetaria, anche se documentati.

Gli importi in esenzione sopra esposti hanno validità a prescindere dalla durata della trasferta e sono concessi anche in presenza di trasferte di durata inferiore a 24 ore o che comunque non comportino il pernottamento fuori sede.

Rimborso misto

Tale ipotesi si verifica qualora, oltre alla corresponsione di una indennità di trasferta, il datore di lavoro proceda al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio.

In tali casi le franchigie di esenzione giornaliere sono ridotte:

- di 1/3 (ossia a lire 60.000 e a lire 100.000) in presenza di rimborso analitico delle spese di alloggio o di vitto, nonché nei casi di alloggio o di vitto fornito gratuitamente;
- di 2/3 (ossia a lire 30.000 e a lire 50.000) in presenza di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto, nonché nei casi di alloggio e di vitto fornito gratuitamente.

I rimborsi analitici per le spese di viaggio, anche in forma di indennità chilometrica, e di trasporto supportati da idonea documentazione non concorrono comunque a formare il reddito.

Restano assoggettati a tassazione tutti gli altri rimborsi spese corrisposti.

Rimborso analitico

Qualora venga prescelto il criterio del c.d. "piè di lista", i relativi rimborsi analitici per le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto non concorrono alla formazione del reddito del collaboratore.

I rimborsi per altre spese come lavanderia, telefono, parcheggio, ecc., anche non documentabili, ma analiticamente attestate dal collaboratore, sono esenti da imposizione nel limite giornaliero di lire 30.000, elevato a lire 50.000 per le trasferte all'estero.

L'eventuale indennità corrisposta in aggiunta al rimborso analitico concorre interamente alla formazione del reddito del collaboratore.

Uso del telefono cellulare da parte del collaboratore

Accade di frequente che le aziende, per avere rapidi collegamenti con i collaboratori, assegnino loro l'uso del telefono cellulare.

Se le aziende provvedono a munire i telefoni cellulari di blocco tastiera, in modo tale che i collaboratori possano effettuare solo telefonate a un numero limitato di recapiti telefonici relativi all'attività sociale, il costo delle relative telefonate non partecipa alla formazione del reddito del collaboratore.

In questo caso l'azienda può dedurre i costi e le spese relative agli apparecchi telefonici in base all'art.67, comma 10-bis del D.P.R. 917/86.

Quando invece i telefoni cellulari vengono concessi ai collaboratori in uso promiscuo, per le aziende, si rende necessario analizzare la natura delle telefonate.

L'azienda, analizzata la bolletta telefonica, può operare in due modi:

- addebita al collaboratore il costo con Iva delle telefonate fatte ad uso privato e così facendo non si crea alcun compenso in natura in capo al collaboratore;
- non addebita alcun costo per le telefonate "personali"; se tale costo è superiore a lire 500 mila, la parte eccedente, ai sensi del Tuir, art.48, comma 3, partecipa alla formazione del reddito del collaboratore.

Nel primo caso l'azienda deduce integralmente la quota di costi che ha formato oggetto di riaddebito al collaboratore mentre può dedurre i costi e le spese residuali nella misura del 50% come previsto dall'art.67, comma 10-bis del D.P.R. 917/86.

Nel secondo caso la parte di costo eccedente le lire 500 mila, in quanto tassata in capo al collaboratore, deve essere considerata costo interamente deducibile per l'azienda e quindi, deve essere escluso dalle spese telefoniche deducibili al 50%.

Rimanendo nell'ambito della telefonia, è appena il caso di ricordare che l'art.31 della finanziaria 2001 ha elevato dal 50% al 100% la detraibilità dell'Iva per gli oneri relativi ad impianti di telefonia fissa installati all'interno dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte delle imprese di autotrasporto, determinando una piena corrispondenza, ai fini delle imposte sui redditi, con l'art.67, comma 10-bis del D.P.R. n.917/1986.

Si resta a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Napoli, 14.02.2001

Dr. Maurizio Moccaldi Ruggiero