

Il commercialista telematico

T.U.I.R.

Art. 95

a cura Giuseppe Bennici

Aspetti Generali

L'articolo 95 del DPR n. 917 del 22 dicembre 1986, rubricato *spese per lavoro dipendente*, si colloca nell'insieme delle norme che regolano l'Imposta sul Reddito delle Società, la cui natura, durante l'ultimo processo di revisione ed armonizzazione del sistema tributario italiano - legge delega di riforma n. 80 del 2003, attuata con il D. lgs n. 344 del 2003 istitutivo dell'IRPEF - non ha subito sostanziali modifiche.

Nel corso del tempo, tuttavia, l'articolo 95 è stato oggetto di diverse integrazioni e modifiche, frutto fondamentalmente di tre aspetti:

- la nascita nel contesto sociale di nuove forme di lavoro subordinato e parasubordinato;
- l'esigenza di garantire interessi plurimi tra l'Erario, le aziende ed i lavoratori;
- evitare la doppia tassazione della stessa massa reddituale in un'ottica di costo deducibile per l'impresa e provento imponibile per il lavoratore.

Le disposizioni contenute nell'attuale articolo 95 del Tuir, originariamente previste dall'art. 59 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, di seguito trasfuse nell'articolo 62 del Testo unico del 1986, titolato *spese per prestazioni di lavoro*, arrivano all'odierno articolo 95 mantenendo l'originario titolo, ma con una formulazione molto più estesa ed articolata rispetto al primo testo.

In sostanza, l'articolo 95, è fortemente influenzato dalle dinamiche sociali tale da non essere, nella sua interezza, esaustivo; l'analisi completa va correlata, infatti, con altri quattro articoli "*interfaccia*" del Tuir, quali:

- l'art. 51 – Determinazione del reddito da lavoro dipendente;
- l'art. 73 – Soggetti passivi;
- l'art. 100 – Oneri di utilità sociale;
- l'art. 109 – Norme generali sui componenti del reddito di impresa.

Evoluzione temporale

Prima di arrivare all'attuale stesura composta di sei commi, è possibile intravedere le diverse impostazioni e i vari passaggi di cui è stato oggetto l'articolo 95 nella sua ventennale formulazione, compiutasi in 13 periodi di riferimento¹. Oggi, sono presenti commi che hanno mantenuto l'originaria impostazione fino al 2004, come per esempio il comma 2, ma la maggior parte dei commi, aggiunti o reimpostati, è frutto di adeguamenti dovuti all'evolversi della complessità gestionale delle aziende o nuove forme di domanda/offerta di lavoro.

¹ Vedi documentazione tributaria su www.finanza.it

Il commercialista telematico

PERIODO	NORMATIVA	ART. N.	COMMI N.	TESTO INTRODOTTO
Dal 01/01/1988 al 31/12/1988	Testo Unico del 22/12/1986 n. 917	62	4	<i>Viene introdotto il co.1bis - Principio bifrontale impresa-dipendente e l'indeducibilità di alcune spese</i>
Dal 01/01/1999 al 01/03/1989	DL del 30/12/1988 n. 550	62	5	
Dal 02/03/1989 al 27/04/1989 (con effetto dal 01/01/1989)	DL del 02/03/1989 n. 69	62	5	<i>Nel co.1bis viene introdotta una modifica in merito alle spese di trasferta</i>
Dal 28/04/1989 al 31/12/1993	DL del 02/03/1989 n. 69	62	5	<i>Nel co. 3 vengono disciplinate i compensi legati agli utili; Nel co.4 scompare il riferimento agli amministratori perché traslati al co. 3</i>
Dal 01/01/1994 al 23/02/1995	L del 24/12/1993 n. 537, art. 14	62	5	<i>Co.1-ter, vengono disciplinate le trasferte fuori il territorio comunale - Concetto di fringe benefits.</i>
Dal 24/02/1994 al 23/03/1995	DL del 23/02/1995 n. 41, art. 33	62	6	
Dal 24/03/1995 al 31/12/1997	DL del 23/02/1995 n. 41, art. 33	62	6	
Dal 01/01/1998 al 21/08/2000	DLG del 02/09/1997 n. 314, art. 5	62	6	
22/08/2000 al 31/12/2000	DL del 22/06/2000 n. 167, art. 1	62	7	<i>Co.1 quater, diversa modalità di deduzione per imprese trasporto merci</i>
Dal 01/01/2001 al 31/12/2002	L del 23/12/2000 n. 388, art. 145	62	7	
Dal 01/01/2003 al 31/12/2003	L del 27/12/2002 n. 289, art. 21	62	7	
In vigore dal 01/01/2004	DLG del 12/12/2003 n. 344, art. 1	95	6	<i>Si cambia numerazione;il co. 5 cambia destinatari da società di persone a Società di capitale e cambia il riferimento civilistico; il co. 6 rinvia all'art. 109, co. 9, let.tb)sulle modalità di determinazione.</i>
In vigore dal 01/01/2004	DLG del 18/11/2005 n. 247, art. 6	95	2 e 5	<i>al comma 2, terzo periodo, la parola: "primo" e' sostituita dalla seguente: "secondo"; al comma 5 le parole: "di cui all'articolo 72" sono sostituite dalle seguenti: "di cui all'articolo 73"</i>

Il commercialista telematico

IL RAPPORTO BIFRONTALE

Il raffronto con l'articolo 51 e 52 - "Fringe Benefits"

In via sistematica, l'art. 95 del Tuir si riferisce alle imprese individuate dall'art. 73 ma anche, per il richiamo contenuto nel comma 1, dell'art. 56, a tutte le altre imprese commerciali; la ragion d'essere della normativa concernente il costo del lavoro garantisce che i costi sostenuti per il "fattore lavoro" non intacchino fiscalmente la capacità contributiva delle imprese, così come avviene per altre imposte quali l'IRAP. Al costo aziendale si contrappone, inoltre, un beneficiario che è il lavoratore.

Nel Tuir, il rapporto Impresa/Lavoratore - "bifrontale", nasce dal combinato disposto degli articoli 95, 51 e 52 del Tuir, i quali interessano in maniera non sempre simmetrica la "sacca fiscale" dalla quale attinge l'Erario.

Una componente sempre più importante delle poste salariali è rappresentata dai cosiddetti fringe benefits, termine privo di una precisa definizione giuridica da intendere come l'insieme di forme di remunerazione complementari alla retribuzione principale².

Tale definizione, derivante dalla traduzione letterale del termine con "benefici marginali", sembrerebbe una disposizione a completo appannaggio dalla parte del lavoratore; tuttavia, all'interno dell'articolo 95, in particolare nei commi 2 e 3, vengono precisati una serie di privilegi concedibili e deducibili per l'impresa, sulla base dell'assunto che in via generale i costi sostenuti, ad eccezione di quelli rivolti alla generalità dei dipendenti, sono deducibili entro i limiti per i quali gli stessi elementi concorrono a formare base imponibile per i lavoratori dipendenti.

Un problema comune a tutti i fringe benefits è la loro quantificazione monetaria; in generale, per la determinazione di un beneficio non monetario si presta l'articolo 9, comma 3, del Tuir, vale a dire che la valutazione è fatta, per la mole di fringe benefits non rientranti tra i beni oggetto dell'attività dell'impresa e donati alla generalità dei dipendenti, sulla base del prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizione di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo più prossimi, in generale facendo comunque riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o servizi e, in mancanza di quest'ultimi, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali³.

Resta inteso che, ai fini della quantificazione *bifrontale* impresa/lavoratore, l'eventuale limitazione in franchigia operata nei confronti dei lavoratori, non preclude la deducibilità dei benefits in capo all'impresa.

Volendo fare un esempio numerico dove si evidenzia un benefit concesso al lavoratore superiore di ammontare o valore superiore alla franchigia reddituale indicata al comma 2, lett. a) dell'articolo 51, pari ad euro 258,23, e che sia interamente deducibile per l'impresa, si vede che:

² Vedi: A. Antonelli – L. Poggi, Fringe benefits – Il Sole24 Ore

³ Vedi: www.unioncamere.it; es. www.cndceec.it

Il commercialista telematico

Esempio 1- Si ipotizzi che venga dato al singolo dipendente un benefit che, dopo gli opportuni calcoli estimativi, risulti di un valore pari a 500 euro, avremo che:

- L'impresa deduce, ricorrendone i presupposti, tutte le 500 euro
- Il lavoratore è tassato per tutte le 500 euro

Esempio 2 - Si ipotizzi che venga dato al singolo dipendente un benefit che, dopo gli opportuni calcoli estimativi, risulti di un valore pari a 258,23 euro, avremo che:

- L'impresa deduce, ricorrendone i presupposti, tutte le 258,23
- Il lavoratore non viene tassato

Comma 1

Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1.

Il primo comma dell'articolo 95 fa da preambolo all'intera materia; infatti, in esso è possibile ravvisare tre aspetti fondamentali attinenti all'intero costo del lavoro ai fini fiscali⁴.

La prima componente è data dalla retribuzione reale, vale a dire la contropartita per la prestazione effettuata dal lavoratore e desunta dalla normativa contrattuale; tale componente, pur tuttavia non esplicitamente menzionata nel comma, va ricavata dalla ratio della norma, in virtù della quale, l'incidenza di un fattore di costo estremamente importante in termini di spesa avrebbe avuto effetti negativi sulla capacità reddituale⁵ di una impresa.

La seconda componente del costo lavoro si riferisce alle liberalità⁶. Il concetto di liberalità, nel tempo, ha comportato diverse problematiche dovute alla sua riferibilità soggettiva, ossia se la stessa, al pari di altre "agevolazioni" o "regalie" disciplinate in altri commi dello stesso articolo, andasse elargita, ai fini della deduzione reddituale, alla generalità dei lavoratori o al singolo dipendente, e quali agevolazioni sarebbero state ammesse a tale beneficio.

⁴ Oltre che per gli elementi "standard" che formano il costo del lavoro, l'amministrazione finanziaria è stata chiamata a pronunciarsi su aspetti attinenti alla retribuzione peculiare per determinati settori. Per esempio, su emolumenti dati a soci lavoratori di cooperativa (Risoluzione n. 212/E/2002), soci accomandatari legati da vincoli di parentela (Risoluzione n. 158/E/2002), trattamento fiscale dei compensi erogati a soci di SRL per prestazioni accessori (Risoluzione n. 81/E/2002), trattamento fiscale del reddito dei soci di cooperativa di autotrasporto (risoluzione n. 39/E/2002).

⁵ L'amministrazione finanziaria, tuttavia, in seguito all'introduzione nel sistema fiscale italiano degli studi di settore, tra i principali indici di redditività, ai fini dell'analisi di congruità e coerenza di un'impresa, fa, con le opportune differenze tra settori, un esplicito e sostanziale riferimento alla componente lavoro. Per ulteriori approfondimenti consultare la banca dati su www.finanze.it

⁶ Le liberalità non costituendo reddito per i lavoratori dipendenti, sono componenti di costo a cui si deve porre maggiore attenzione per la capacità di creare elusione di imposta. Infatti, tra essi vanno compresi oltre che le semplici regalie come per esempio la stenna di natale anche mezzi finanziari di partecipazione agli utili quali i c.d. stock option (Circ. Min. 17/05/2000 n. 98/E), con le opportune limitazioni introdotte, in ultimo, dal decreto legge n. 223/2006, convertito in legge n. 286/2006.

Il commercialista telematico

In aiuto a ciò interviene una terza componente, ossia il rinvio all'articolo 100, comma 1 del Tuir.

Stando alle disposizioni contenute nell'art. 100, le erogazioni liberali da esso previste devono sottostare ad un doppio limite/requisito:

- devono essere volontarie, quindi non imposte da nessuna disposizione di legge, sostenuta per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o di culto, e per la generalità dei dipendenti⁷;
- non possono essere superiori al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

In ordine a tale ultimo limite, va notato come il legislatore imponga una quantificazione percentuale di deducibilità del 5 per mille sul totale costo del lavoro risultante dalla dichiarazione dei redditi, costo che dovrebbe tener conto della sommatoria dei della sola componente reale del costo del lavoro e delle liberalità.

Comma 2

Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture ricettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea. I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisca reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51, comma 4, lettera c). Qualora i fabbricati di cui al secondo periodo siano concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo di imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili.

Il comma secondo tratta di costi, spesso rilevanti, che un'azienda si trova a dover sostenere per poter usufruire della forza lavoro; tali costi, marginali rispetto alla retribuzione contrattuale, si riferiscono alle strutture ricettive che l'impresa può approntare per i lavoratori; queste possono essere destinate ad attività ludiche (escluse le prestazioni di mensa) o residenziali.

La prima parte del comma tratta l'indeducibilità riferita a tutti i costi sostenuti per la gestione delle strutture ricettive; la disposizione ha carattere generale, essa, infatti, è applicabile sia alle strutture gestite direttamente e sia alle strutture affittate e per le quali viene erogato un canone finanziari per

⁷ In base a quanto stabilito con la Circolare Ministeriale del 18 giugno 2001, n. 57/E, nel novero delle diverse figure di lavoratori dipendenti, ai fini delle spese generali non vanno considerate quelle sostenute per lavoratori con contratto di collaboratori coordinati e continuativi; Infatti, l'assimilazione dei c.d. co.co.co. al reddito dei lavoratori dipendenti avrebbe solo valenza fiscale e non legale secondo quanto statuito nel codice civile.

Il commercialista telematico

l'affitto; tuttavia, il termine struttura ricettiva, al fine di restare in sintonia con la ratio della norma e con quanto introdotto con l'espressione successiva del comma "salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea" va senz'altro intesa in senso ampio del termine, dovendosi riferire ad esso non solo come elemento fisico della struttura ma anche all'insieme di servizi fruibili con la struttura stessa.

Per quanto attiene alle strutture "residenziali" messe a disposizione dei lavoratori dipendenti, il legislatore ammette la deduzione dei costi diretti ed indiretti delle strutture, basandosi sul principio di correlazione in base al quale, tutto quello che è riconducibile al reddito del lavoratore e quindi tassato in capo ad esso, può essere dedotto dal reddito di impresa; il limite a tale disposizione, è previsto dall'art. 51, comma 4, lett. c) del Tuir.

I canoni di locazione, anche se sostenuti a seguito di finanziamento e le spese di manutenzione dei fabbricati, subiscono un trattamento differente a seconda dell'utilizzo a cui sono destinati risultante dagli atti catastali:

Fabbricati iscritti in catasto senza obbligo di dimora	Il reddito per il dipendente deriva dalla differenza il valore della rendita catastale dell'immobile, aumentato di tutte le spese ad esso afferenti, e quanto trattenuto al lavoratore in busta paga per il godimento del bene.
Fabbricati iscritti in catasto con obbligo di dimora	Il reddito del dipendente è pari al 30% della differenza tra rendita catastale, aumentata delle spese ad esso afferenti, e quanto trattenuto al lavoratore in busta paga per il godimento del bene.
Fabbricati che non devono essere iscritti in catasto	Il reddito del dipendente è pari alla differenza tra il valore del canone di locazione stabilito in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato e quanto trattenuto in busta paga per il godimento del bene.

Nel caso in cui il lavoratore dipendente, per esigenze di carattere non occasionale e temporaneo⁸ sia costretto ad uscire fuori dal territorio comunale⁹ ed ivi pernottarvi, le relative spese¹⁰ sono naturalmente ammesse in deduzione.

⁸ Secondo quanto chiarito nella circolare ministeriale n. 188 del 16 luglio 1988, al fine di snellire gli adempimenti fiscali, il lavoratore non necessita, a tenore della circolare ministeriale n. 326/E del 1997, di nessuna autorizzazione preventiva per la trasferta all'estero e per le spese ad essa collegate, desumendosi da ciò neanche per quella fuori dal territorio comunale, bastando a tal fine, la semplice documentazione conservata dall'imprenditore.

⁹ A tenore della circolare delle Entrate n. 58/E del 18 giugno 2001, e secondo quanto ribadito nella circolare del Presidenza del Consiglio dei Ministri n. 4 del 15 luglio 2004, riguardo l'ambito territoriale della trasferta, dal 1

Il commercialista telematico

L'eccezione alla regola è data nell'ultima parte del comma 2, dove in presenza di situazioni che costringono il lavoratore, sia egli italiano o straniero¹¹, a dover trasferire la residenza anagrafica nel comune dove è ubicata la sede di lavoro, per un massimo di tre periodi, a partire da quando si verifica il trasferimento e per i successivi due, è data facoltà di dedurre interamente i canoni e le spese sostenute per le strutture abitative, prescindendo dal limite imposto dall'art. 51, comma 4 lett. c) del Tuir; la predetta agevolazione termina, dovendosi applicare l'ordinario sistema di deduzione previsto al primo capoverso, anche se l'occupazione si protrae dopo il triennio, ed ancora, qualora prima dello scadere del triennio il dipendente dovesse lasciare la disponibilità del fabbricato, l'agevolazione della totale deduzione verrebbe meno ed andrebbe applicata l'ordinaria regola di deduzione rapportata al beneficio del dipendente.

Comma 3

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari dei 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. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia 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.

Il comma terzo si riferisce a tutte le spese “vive” che l'azienda sostiene per le trasferte dei lavoratori dipendenti e dei titolari dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

L'analisi del comma porta a fare considerazioni sia sul piano soggettivo dei titolari dei rapporti di lavoro sia sulla modalità forfetaria o analitica di determinazione dell'ammontare delle spese ammesse in deduzione¹².

Sul piano soggettivo, sono titolari di rapporti di lavoro sia il lavoratore dipendente “tradizionale” sia le altre figure professionali ad esso equiparate¹³.

gennaio 2001 si fa riferimento alla sede di lavoro del committente, se questa è chiaramente identificabile dal contratto, o domicilio fiscale del collaboratore, se non è possibile individuare in modo chiaro la sede di lavoro

¹⁰ La circolare n. 326/E del 1997, stabilisce che la documentazione indicata a piè di lista ai fini della deducibilità, non necessita di riportare, secondo quanto effettuabile con lo scontrino “parlante” o fattura/ricevuta, di intestazione del lavoratore in trasferta, essendo sufficiente la coincidenza del luogo e data del posto di lavoro in trasferta.

¹¹ Stante la Risoluzione n. 214/E del 3 luglio 2002, sulla possibilità di applicazione anche a lavoratori esteri, l'amministrazione è del parere che “l'intento che anima la disposizione in commento è quello di incentivare la mobilità dei dipendenti, sia italiani sia stranieri, fornendo ai datori di lavoro uno strumento competitivo per attrarre sia manodopera che profili professionali d'eccellenza.”

¹² L'argomento è stato copiosamente trattato, tra le altre, con la Risoluzione n. 95/E del 2002.

¹³ La circolare n. 326/E del 1997, ha già chiarito che l'espressione “categorie di dipendenti”, utilizzata dal legislatore, non va intesa soltanto con riferimento alle categorie previste dal codice civile (dirigenti, quadri, operai,

Il commercialista telematico

Sul piano oggettivo, per determinare l'ammontare di costo da portare in deduzione, bisogna distinguere innanzitutto il luogo ove le spese sono sostenute e se queste sono esposte in maniera analitica; infatti, se queste rientrano nel territorio comunale per l'impresa sono interamente deducibili in quanto concorrono per intero a formare reddito per il lavoratore, se invece, sono sostenute fuori dal territorio comunale ma entro il territorio italiano, sono deducibili nel limite di 180,76 euro o euro 258,13 se sostenute all'estero.

I predetti limiti di spesa, tuttavia, non vigono per tutti i costi di trasferta; per es. i biglietti di viaggio, e i rimborsi cosiddetti forfetari o misti, la relativa deduzione è integrale¹⁴, ed in generale, quindi, l'integrale deduzione è garantita ogni qualvolta la discrezionalità di imputazione dei costi risulta fortemente attenuata¹⁵.

La seconda parte del terzo comma, analizza la corretta modalità di deduzione dei costi in seguito all'utilizzazione da parte del lavoratore dipendente di un autoveicolo proprio o preso a noleggio; la deduzione dei costi, sotto l'aspetto qualitativo, è ancorata al divieto, o meglio al riferimento, dell'utilizzo di autoveicoli di cilindrata non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel, invece, sotto l'aspetto quantitativo, ci si deve riferire al calcolo di costo medio stilato secondo i parametri indicati dall'Automobile Club Italia¹⁶.

Un caso particolare rileva quando il dipendente è autorizzato ad utilizzare un'auto aziendale¹⁷; in tal caso si dovrà fare la distinzione, ai fini della deduzione, se l'uso dell'auto è esclusivo o promiscuo.

Nel caso di uso esclusivo nell'interesse dell'azienda, i relativi costi non concorrono nemmeno come costi di lavoro dipendente ma tra quelli imputabili ad incremento del bene ammortizzabile, invece, se si ha l'uso esclusivo da parte del dipendente, l'impresa dedurrà l'importo che corrisponde a reddito per il dipendente. Nell'ipotesi di uso promiscuo per la maggior parte del periodo di imposta¹⁸, l'impresa ha la possibilità di dedurre dal reddito il 90 per cento dei costi.¹⁹

ecc.), ma a tutti i dipendenti di un certo tipo. Tale individuazione, tuttavia, se riferita per l'occasione all'individuazione della spese ammissibili per la generalità dei dipendenti, rende chiara, con la sua interpretazione estensiva ed anti elusiva per la quale è concepita, la possibilità di lasciare "aperti" i limiti positivi di "assimilazione" di nuove figure lavorative alla categoria di lavoratori dipendenti.(si veda pure Circolare del PDCM n. 4 del 15 luglio 2004)

¹⁴ Risoluzione ministeriale del 16 luglio 1998 n. 188/E

¹⁵ La Corte di Cassazione, con sent. N. 21155 del 23 maggio 2005, ha stabilito che "le spese per trasferte dei dipendenti sono certe nel loro ammontare e determinabili in modo obiettivo; pertanto, devono essere conteggiate nell'esercizio in cui viene eseguita la missione e non in quello in cui il dipendente presenta la richiesta di rimborso".

¹⁶ Sul sito www.aci.it, al link costi chilometrici, compilando gli appositi campi che permettono di individuare il tipo di auto, marca ed alimentazione, si ottiene il corrispondente costo medio per chilometro, opportunamente tenendo in considerazione la variabile prezzo del carburante.

¹⁷ Vedi Circolare Min. del 10 febbraio 1998 n. 48/E

¹⁸ Metà più uno dei giorni che compongono il periodo di imposta.

¹⁹ Art. 164 del Tuir, come in ultimo modificato dal decreto legge n. 81/2007, convertito, con modificazioni, in legge n. 127/2007.

Il commercialista telematico

Comma 4

Le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate del proprio dipendente fuori dal territorio comunale, possono dedurre un importo pari a euro 59,65 al giorno, elevate a euro 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.

Il comma 4 rappresenta un'eccezione ed un aiuto per il settore del trasporto su gomma.

Restando ferma la distinzione fra trasferta dentro il territorio italiano la cui deduzione massima è pari a 59,65 euro giornaliera, ed estero, pari a euro 98,80 giornaliera, l'eccezione, giustificata alla particolarità dello svolgimento delle mansioni lavorative, consiste nella deduzione forfetaria delle somme indicate, escluse le spese di viaggio e trasporto, in luogo della loro escussione analitica dal reddito di impresa.

Come detto, essendo il comma 4 una agevolazione, lo stesso si presta a svariati considerazioni di tax planning; infatti, a titolo estremamente esemplificativo, volendo ipotizzare un'analisi di convenienza con un esempio quanto più verosimile in grado di far comprendere l'entità dell'agevolazione, considerando un viaggio medio di 24 ore di un automezzo con due autisti, rispettando i limiti di velocità consentiti in Italia per gli autotreni di 80 km/ora per totale di 2000 Km e togliendo dal monte ore viaggio circa 4 ore per le soste²⁰, di cui tre soste impiegate per i pranzi principali, con una spesa media di 40 euro per pranzo e cena, e 5 euro per la colazione, si arriva a un totale spese giornaliera di 45 euro, al disotto delle 59,65 euro previste per la deduzione forfetaria, con un corrispondente guadagno pari all'imposta scaturente applicando le aliquote sulla differenza. Un aspetto particolare si verifica per i viaggi il cui tragitto ha inizio sul territorio italiano e termini all'estero, per i quali nasce un ulteriore complicità quando hanno inizio a poche ore dello scadere delle 24 ore.

Comma 5

I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 7, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico.

Il comma 5 contiene delle disposizioni che riguardano sia i compensi spettanti agli amministratori²¹, generalmente stabiliti all'atto della nomina

²⁰ Regolamento Cee n. 3820/85 sulle norme dell'autotrasporto e tempi di percorrenza, e succ. evoluzioni.

²¹ In riferimento alle disposizioni contenute all'art. 2380 del codice civile e seguenti, l'amministratore è colui che gestisce, da solo o come membro di un consiglio, attraverso il compimento di operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.

Il commercialista telematico

dall'assemblea, e sia la remunerazione, sotto forma di partecipazione agli utili, dei soci promotori²² e fondatori²³. Generalmente, ai suddetti soggetti viene elargita una doppia remunerazione, di cui una parte fissa ed una parte variabile legata, quest'ultima, ai risultati di esercizio.

La ratio del comma quinto è quella di far coincidere in modo simmetrico il momento impositivo tra l'impresa che eroga il compenso ed il soggetto percipiente²⁴⁻²⁵.

I criteri per l'imputazione reddituale della componente fissa e variabile della retribuzione sono la competenza²⁶ e la sua eccezione, la cassa²⁷.

I compensi stabiliti in misura fissa e per quelli in percentuale non agganciati all'utile netto di esercizio seguono il principio di cassa e se non dovessero essere erogati in tutto o in parte nell'esercizio di competenza,

²² A tenore dell'articolo 2337 del codice civile e seguenti, i soci promotori sono coloro che nella costituzione della società per pubblica sottoscrizione hanno firmato il programma di costituzione nel quale sono riportati gli elementi essenziali della società quali l'oggetto e lo statuto, l'eventuale partecipazione che i promotori si riservano agli utili ed il termine entro il quale l'atto costitutivo deve essere stipulato, provvedendo altresì, a convocare i soci sottoscrittori per il versamento dei decimi di legge, restando comunque responsabili sia verso i terzi alla società per la sottoscrizione del capitale sociale, l'esistenza dei conferimenti e la veridicità delle comunicazioni, nonché per il non superamento della partecipazione agli utili non superiore ad un decimo degli utili netti risultanti in bilancio e per un periodo massimo di cinque anni.

²³ I soci fondatori, secondo quanto stabilito nell'articolo 2341 del codice civile, sono coloro che nella costituzione simultanea o in quella per pubblica sottoscrizione stipulano l'atto costitutivo.

²⁴ Vedi Circ. Min. 18 giugno 2001, n. 57/E

²⁵ Anche in questo caso vale il principio della cassa "allargato", ossia che i compensi percepiti entro il 12 gennaio di ogni anno rientrano come competenza nel periodo di imposta precedente, principio valevole a tenore dell'art. 51, comma 1, del D.P.R. 917/86, per i redditi di lavoro dipendente ed assimilati; a tenore di tale interpretazione, tale principio non dovrebbe applicarsi ai soggetti chiamati a ricoprire la figura di amministratore in qualità di lavoro autonomo e quindi fatturabili.

²⁶ Il principio della competenza si riferisce a tutti quei fatti della gestione di un'azienda che danno vita in un arco temporale definito, generalmente l'anno solare, a dei componenti positivi e negativi di reddito. Tale principio, dal punto di vista tecnico – contabile, consiste nell'assegnare in sede di redazione di bilancio o situazione patrimoniale i costi e i ricavi nell'arco dell'esercizio, generalmente coincidente con l'anno solare, basandosi, ai fini del rinvio o dell'anticipo dei componenti di reddito, su disposizioni civilistiche e fiscali. Il codice civile all'art. 2423-bis, n. 3), prevedendo di tener in conto dei proventi e degli oneri di competenza d'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento, si riferisce alla competenza cosiddetta – economica – la quale si basa sulla correlazione costi-ricavi, con riferimento all'effetto economico delle manifestazioni e non a quello dei relativi pagamenti o incassi. Altro richiamo alla competenza economica nell'art. 2423-bis del c.c. è il punto 4) dove si stabilisce che si deve "tener conto dei rischi e delle perdite di competenza d'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo" riconducendo la possibilità della rettifica, evidentemente, entro i termini di approvazione del bilancio.

Nella normativa fiscale il principio della competenza è richiamato dall'art. 109, comma 1, del Tuir, delle norme generali sui componenti del reddito di impresa, in base al quale, "i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni", evincendosi da ciò che se un componente di reddito diventa certo e determinabile nel periodo compreso dopo la chiusura dell'esercizio ed il tempo utile per l'approvazione del bilancio, questo sarà ripreso in dichiarazione dell'anno corrente tramite variazione e ripresa ma con segno opposto, nell'anno successivo. Anche i principi contabili internazionali, in particolare lo IAS 18, riferendosi alle prestazioni di servizio, si riferisce all'imputazione nel conto economico in base al momento di non ultimati ma prestati, riferendo il tutto all'importanza della prestazione.

²⁷ Tale principio, generalmente applicato per la determinazione del reddito per lavoro autonomo e lavoro dipendente, consiste nel considerare ricavi e spese, costi e ricavi per le imprese, mediante movimenti finanziari nello stesso periodo di imposta.

Il commercialista telematico

dovendosi ugualmente rilevare contabilmente secondo competenza, comporteranno delle variazioni in aumento in sede di dichiarazione con conseguenza che, nei periodi successivi di effettivo esborso monetario, si effettuerà una variazione in diminuzione.

Per i compensi legati all'ammontare dell'utile di esercizio netto si segue la competenza economica e non essendo quest'ultimi soggetti a nessuna rilevazione di costo, non verranno evidenziati in conto economico e rileveranno ai fini fiscali attraverso una variazione negativa in dichiarazione per l'intero importo erogato²⁸.

Comma 6

Fermo restando quanto disposto all'articolo 109, comma 9, lettera b) le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti, e agli associati in partecipazione sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla imputazione al conto economico.

Il comma 6 disciplina la deduzione della remunerazione del costo per prestazione di lavoro nell'ipotesi in cui questa sia agganciata agli utili d'esercizio.

Tale disposizione riguarda due tipologie di soggetti: i lavoratori dipendenti e gli associati in partecipazione²⁹.

In applicazione del principio della competenza, prescindendo dall'effettiva percezione del compenso da parte del lavoratore, è garantito in capo all'impresa la piena deduzione della spesa, mentre, per quanto attiene ai lavoratori dipendenti, ad essi si applica la disciplina dei compensi erogati agli amministratori nella previsione in cui i compensi siano legati agli utili di esercizio.

La figura dell'associato in partecipazione va analizzata in relazione delle disposizioni contenute nell'art. 109, comma 9, lett. b) del Tuir, secondo il

²⁸ La Corte di Cassazione, Sent. N. 24188 del 27 settembre 2006 ha sancito "Poiché l'attività gestoria svolta dall'amministratore unico di una società (nel caso in specie SRL) è equiparata sotto il profilo giuridico a quella svolta dall'imprenditore individuale, i compensi percepiti da tale Amministratore non sono deducibili dal reddito di impresa."

²⁹ A norma dell'articolo 2549 e successivi del codice civile, con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto. Fermo restando l'insieme di obbligazioni assumibili dal punto di vista civilistico dei contraenti, dipendenti in larga misura dal tipo di apporto se di capitale, di solo lavoro o misto, dal punto di vista fiscale, riferendosi all'apporto dell'associato, assume grande rilevanza sulla modalità di tassazione sia in capo all'associante e sia in capo all'associato. In capo all'associante, ai fine della deduzione dei compensi percepito dall'associato, questi totalmente deducibili, se vi è apporto di solo lavoro e indeducibili a tenore dell'art. 109, comma 9, lett. b) del Tuir, se vi è apporto diverso di opere e servizi; in capo all'associato, la percezione di somme a seguito di apporto di solo lavoro, si configura come reddito assimilato a redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 2 ed imputato per cassa per l'intero ammontare (art. 54, co.8), se invece vi è apporto di capitale o misto, il contratto si può equiparare ad una normale partecipazione societaria ed in tal caso la tassazione avviene alla stregua dei dividendi, dovendo distinguere se l'associato è una persona fisica o una società di persone – facendo distinzione se la partecipazione è qualificata o meno- o di capitali.

Il commercialista telematico

quale, per i soggetti titolari di contratti di associazione in partecipazione e quelli individuati dall'articolo 2554 del codice civile³⁰, allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi e per i quali ai fini fiscali, il relativo costo è indeducibile³¹.

Da ciò ne discende che nei contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro³², ed a differenza del sistema simmetrico bifrontale di tassazione tra percettore del reddito ed impresa erogante, il comma 5 evidenzia una forte asimmetria impositiva; infatti, i percettori associati che apportano lavoro o servizi, soggetti equiparati ai lavoratori autonomi ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. c), saranno tassati per cassa e le imprese, invece, dedurranno per competenza.

Giuseppe Bennici
16 Maggio 2008

³⁰ Contratti di cointeressenza agli utili, ossia una partecipazione societaria da parte di un terzo senza nessun onere patrimoniale in caso di perdite.

³¹ Ai fini fiscali, ai contratti di cointeressenza si applica la disciplina dell'associato in partecipazione.

³² Vedi Circolare n. 26/E del 2004.