



N.protocollo: 13/2010

07 maggio 2010

Oggetto: BUONI PASTO E TRASFERTE

Agenzia delle Entrate, risoluzione n.26/2010

L'Agenzia delle Entrate con R.M. n.26 del 29 marzo 2010, chiarisce in tre punti alcune tematiche fiscali sorte in occasione del Forum lavoro del 17 marzo scorso, riguardanti il reddito da lavoro dipendente.

❖ **Ticket restaurant**

Nel primo punto l'Amministrazione Finanziaria illustra la tassazione applicabile ai **buoni pasto** comunemente erogati dai datori di lavoro ed utilizzati dai lavoratori dipendenti.

Appare utile ricordare che la disciplina fiscale della somministrazione dei pasti ai dipendenti è regolata dall'art.51, co.2, lett.c) del DPR n.917/86 (Tuir), che individua, tra le somme che non concorrono alla formazione del reddito da lavoro dipendente:

- le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro;
- le forniture in mense direttamente predisposte dal datore di lavoro o affidate alla gestione di terzi tramite appalti;
- le prestazioni e le indennità sostitutive del servizio mensa corrisposte ai lavoratori addetti ai cantieri edili, a strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive situate in zone prive di strutture o servizi di ristorazione, fino all'importo giornaliero di € 5,29 (*c.d. soglia di esenzione*).

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che le disposizioni di cui all'art.51 del Tuir trovano applicazione anche nei confronti della generalità dei collaboratori di impresa, con o senza progetto. (Agenzia delle Entrate, C.M. n.207/00).

La specifica problematica affrontata nella R.M. n.26/E nasce dalla corretta interpretazione del combinato disposto degli artt.51, co.2, lett.c), che introduce una franchigia giornaliera di € 5,29, per cui, i buoni pasto di valore pari o inferiore alla soglia anzidetta non concorrono alla formazione del reddito da lavoro dipendente, e 51, co.3, ultimo periodo, Tuir che stabilisce che *“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 ad € 258,23”*.

In pratica si esamina la possibilità se l'eccedenza dell'importo dei buoni pasto superiore ai € 5,29 giornalieri possa rientrare, sino a concorrenza della stessa, nella franchigia di esenzione dei *fringe benefits*, prevista in € 258,23.

L'Agenzia delle Entrate nella risoluzione in commento ha escluso tale ipotesi, affermando che “per quanto concerne le prestazioni sostitutive di mensa aziendale erogate sotto forma di *ticket restaurant*, l'art.51, co.2 del Tuir, stabilisce che le stesse fino a € 5,29 sono escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dei lavoratori assegnatari, verificando tale limite rispetto al loro valore nominale. L'evidenziazione del **valore nominale** porta, quindi, a ritenere che i *ticket restaurant* non costituiscano erogazioni in natura”. Di conseguenza, il valore nominale dei *ticket restaurant* eccedente il suddetto limite non può essere considerato assorbibile nella franchigia di esenzione di cui all'art.51, co.3, Tuir, ma **concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente**.



Si supponga che un'impresa industriale (con più di 50 dipendenti) somministri annualmente 15.000 pasti a favore dei propri lavoratori e che il costo del singolo pasto sia pari ad € 7,50.

a) Determinazione dell'ammontare soggetto a contribuzione a carico dell'azienda:

€ 7,50 - € 5,29 (soglia di esenzione) = € 2,21

€ 2,21 x 15.000 = € 33.150,00 (valore annuale soggetto a contribuzione)

€ 33.150,00 x 32,08% = € 10.634,52 (contributi previdenziali annui a carico dell'azienda)

b) Determinazione dell'ammontare soggetto a contribuzione a carico del lavoratore:

€ 7,50 - € 5,29 (soglia di esenzione) = € 2,21 (valore giornaliero soggetto a tassazione e contribuzione)

€ 2,21 x 23 gg. (effettiva presenza in servizio) = € 50,83 (valore mensile soggetto a tassazione e contribuzione)

Calcolo contribuzione mensile Inps e Irpef:

▪ € 50,83 x 9,49% = € 4,82 (contributo Inps)

▪ € 50,83 - € 4,82 = € 46,01 (imponibile fiscale)

▪ € 46,01 x 23% = € 10,58 (contributo Irpef)

Totale contribuzione mensile: € 4,82 + € 10,58 = € 15,40

Totale contribuzione annuale: € 15,40 x 12 (mesi di lavoro) = € 184,80

❖ **Criteri distintivi degli oneri di utilità sociale**

Nel punto 2 della R.M. n.26/E l'Amministrazione Finanziaria individua i criteri distintivi degli **oneri di utilità sociale** sostenuti dai datori di lavoro per l'acquisto di opere e servizi di cui all'art.100, co.1, Tuir, la cui utilizzazione non concorre alla formazione del reddito secondo quanto disposto dall'art.51, co.2, lett.f), Tuir. A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate richiamando la precedente R.M. n.34/04, ribadisce che, ai fini della non concorrenza del reddito di lavoro dipendente, è necessaria la sussistenza delle seguenti condizioni:

- la spesa deve essere sostenuta volontariamente dal datore di lavoro e non in adempimento di un vincolo contrattuale;
- deve trattarsi di opere e servizi messe a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;
- tali opere e servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale o culto.

L'Agenzia delle Entrate ricorda, inoltre, che l'esenzione dalla tassazione riguarda soltanto le erogazioni in natura che possono avvenire anche attraverso il ricorso a strutture esterne all'azienda, ma a condizione che, nel caso di strutture non di proprietà dell'azienda, il dipendente risulti estraneo al rapporto intercorrente tra la stessa e l'effettivo prestatore del servizio e non si estende a quelle sostitutive in denaro.

❖ **Servizi in convenzione**

Con il terzo ed ultimo punto, l'Amministrazione Finanziaria affronta la problematica relativa alla **valorizzazione dei beni e dei servizi** acquistati dall'azienda in convenzione ed offerti ai lavoratori. Secondo l'art.51, co.3, Tuir, il valore da attribuire a detti beni e servizi è quello normale, secondo la formulazione dell'art.9 Tuir, per cui si considera il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni



e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. L'Agenzia delle Entrate chiarisce che il valore a cui fare riferimento ai fini della valorizzazione dei beni e dei servizi offerti ai dipendenti è, dunque, quello normale, tenendo in considerazione anche gli sconti d'uso.

Ministero del Lavoro, interPELLI n.14 e n.15/2010 - trattamento delle trasferte

La Direzione Generale per l'Attività Ispettiva del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con interpellato n.15 del 2 aprile 2010, ha risposto ad un quesito dell'Istituto Nazionale di Astrofisica, in merito alla **possibilità di considerare quale orario di lavoro le ore di viaggio per trasferte e per conoscere l'eventuale trattamento economico delle stesse alla luce della vigente legislazione in materia.**

La trasferta (o missione) è uno spostamento della sede di lavoro non definitivo, bensì temporaneo e provvisorio, solitamente determinato dal sopravvenire di esigenze di servizio di carattere transitorio e contingente che rendono necessario l'invio del lavoratore nella località in cui sono sorte le esigenze stesse e fintanto che queste siano soddisfatte.

In caso di trasferta fuori dal territorio comunale dove si trova la sede di lavoro è possibile scegliere tra uno dei tre sistemi di seguito indicati.

| | |
|-----------------------------|---|
| Indennità forfetaria | → l'indennità di trasferta è esclusa dall'imponibile fino all'importo di € 46,48 al giorno, elevate a € 77,47 per le trasferte all'estero; |
| Rimborso misto | → nel caso venga corrisposta, unitamente al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio anche un'indennità di trasferta, le franchigie sono ridotte ad € 30,99 al giorno, elevata a € 51,65 per le trasferte all'estero ed € 15,49 al giorno, elevata a € 25,82 per le trasferte all'estero; |
| Rimborso analitico | → i rimborsi analitici delle spese di vitto e alloggio, quelli delle spese di viaggio e di trasporto, non concorrono a formare il reddito. |

L'art.51, co.6, DPR n.917/86 stabilisce che le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi (i c.d. trasfertisti), anche se corrisposte con carattere di continuità, concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare.

Giova ricordare che per orario di lavoro s'intende qualsiasi periodo in cui il lavoratore sia al lavoro, a disposizione del datore di lavoro e nell'esercizio della sua attività o delle sue funzioni.

Il Ministero nell'interpellato n.15 del 2/4/10 chiarisce che il tempo impiegato dal dipendente per giungere sul luogo di lavoro, non costituisce di regola "lavoro" ai fini della determinazione della durata della prestazione svolta dal dipendente, a meno che - secondo la giurisprudenza di merito - sia strettamente connaturato alle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa. Allo stesso modo, precisa il Ministero, il tempo impiegato dal lavoratore per raggiungere la sede di lavoro durante la trasferta non costituisce esplicitazione dell'attività lavorativa ed il disagio che deriva al lavoratore è assorbito dall'indennità di trasferta. Nella medesima nota in tema di trattamento fiscale delle indennità di trasferta,



studio associato zaniboni

Berva Dr. Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili



il Ministero, modificando la posizione espressa nella risposta all'interpello n.14 del 2/4/10, precisa che i **compensi erogati per le trasferte, di importo superiore a quelli fissati dalla contrattazione collettiva, sono esenti da imposte e contributi fino a un massimo di € 46,48 al giorno in Italia e di € 77,47 all'estero.**