



Informacoop

Periodico di informazione ed aggiornamento in materia fiscale, di lavoro, di diritto sociale

SPECIALE
ARTICOLO
"RIMBORSI
CHILOMETRICI
DIPENDENTI" A
PAG. 8

Villorba, 09 Dicembre 2015

Informacoop N.26/2015

Amministrazione del personale

In collaborazione con



SER.COOP.DE.

Servizi alla Cooperazione Delegati s.c.

Specialisti per le Cooperative



CENTRO DI ASSISTENZA FISCALE

CO.CO.CO. TRA STABILIZZAZIONE E CERTIFICAZIONE

Alle soglie del 2016 i datori di lavoro dovranno decidere come gestire il lavoro autonomo e parasubordinato, optando per la stabilizzazione o la certificazione.

Pagina 1

DDL STABILITÀ 2015: PRIME ANTICIPAZIONI

È in discussione in Parlamento il la legge di Stabilità 2016. Si ritiene opportuno analizzare gli aspetti innovativi al fine di impostare scelte di politiche gestionali del personale che possano produrre effetti per il 2016

Pagina 3

ESONERO TRIENNALE: ULTERIORI CHIARIMENTI DELL'INPS

La circolare 178/2015 dell'Inps fornisce ulteriori chiarimenti sulle condizioni di utilizzo dello sgravio contributivo in relazione a casi specifici

Pagina 7

COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE TRA STABILIZZAZIONE E CERTIFICAZIONE

Dal 1° Gennaio 2016 troverà applicazione la disciplina del lavoro subordinato per tutte quelle collaborazioni che si concretizzano in prestazioni continuative, esclusivamente personali e organizzate dal datore di lavoro per quel che riguarda tempi e luoghi di lavoro.

La casistica abbraccia tutte quelle collaborazioni, anche a progetto, o rapporti con titolari di partita IVA ai limiti della legalità, in cui queste caratteristiche sono presenti contemporaneamente, ossia quei rapporti che, seppur strutturati formalmente bene, presentano i c.d. "indici di subordinazione".

ABOLIZIONE REGISTRO INFORTUNI

L'art. 21, co.4 prevede l'abolizione, dal 23 dicembre 2015, dell'obbligo di tenuta del registro infortuni, in previsione della prossima emanazione del decreto istitutivo del Sistema Informativo Nazionale per la Prevenzione (SINP).

Progetto integrato realizzato da Confcooperative

Federazione Provinciale di Treviso – Unione Provinciale di Belluno – Unione Provinciale di Rovigo

Il legislatore individua proprio nella "etero organizzazione" il connotato della subordinazione: affinché la collaborazione sia genuina, il prestatore deve poter essere in grado di gestire in maniera del tutto autonoma il "dove" e il "quando" svolgere la propria prestazione, senza vincoli di orario o obblighi di essere presente in azienda.

Appare evidente che nel caso in cui il committente ritenga che il contratto in essere risponda ai requisiti dell'autonomia e della "non etero organizzazione" esso può continuare nelle forme e nei termini in cui si sta sviluppando.

Ma se le cose non stanno così, va presa in considerazione l'ipotesi caldeggiata dall'art.54 che, nell'ottica della costituzione di rapporti a tempo indeterminato, **favorisce la stabilizzazione di tali contratti, a determinate condizioni.**

Dall'1-1-2016, per i datori di lavoro privati che **assumono** con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato collaboratori coordinati e continuativi anche a progetto e titolari di partita Iva con cui abbiano intrattenuto rapporti di lavoro autonomo, opera *l'estinzione degli illeciti amministrativi, contributivi e fiscali connessi all'erronea qualificazione del rapporto di lavoro, fatti salvi gli illeciti accertati a seguito di accessi ispettivi effettuati in data antecedente alla assunzione.*

In una sede protetta (DTL, sede sindacale, commissione di certificazione) dovrà essere sottoscritto un **atto di conciliazione** avente ad oggetto tutte le potenziali pretese di natura

economica afferenti il precedente rapporto oggetto di stabilizzazione, riguardanti la qualificazione dello stesso. L'accordo avrà naturalmente un contenuto economico, ma avrà la caratteristica dell'inoppugnabilità e il lavoratore non avrà più nulla da pretendere.

L'assunzione dovrà essere

- a tempo indeterminato,
- a tempo pieno o part-time;
- ammissibile anche con contratto di apprendistato (a meno che non intervenga un'indicazione di senso opposto dal Ministero).

Non si ritiene possibile l'assunzione con contratto a chiamata (anche se di tipo indeterminato), poiché questa formula contrattuale non risponde alla *ratio* di stabilità dei rapporti, tanto ricercata dal legislatore.

Il datore di lavoro dovrà **impegnarsi**, ai sensi dell'art. 54, co.1, lettera b), a **non procedere**, nei 12 mesi successivi all'assunzione, al **licenziamento** del lavoratore stabilizzato se non per giusta causa o giustificato motivo soggettivo. L'impegno del datore di lavoro può essere inserito nell'atto di conciliazione.

In caso di violazione di questo impegno viene meno una delle condizioni necessarie per accedere al "vantaggio" previsto dall'ultimo comma dell'art.54, quindi gli "illeciti" legati all'erronea qualificazione del rapporto di lavoro possono essere accertati dagli organi di vigilanza, nei limiti della prescrizione quinquennale.

l'assenza dei predetti requisiti (sicuramente

Secondo la Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro, effettuare la stabilizzazione dei collaboratori nel 2016 con relativa sanatoria è compatibile con il rinnovato esonero contributivo contenuto nel disegno di legge di Stabilità attualmente all'esame del Parlamento. Secondo la Fondazione, infatti esonero e sanatoria sarebbero compatibili perché la stabilizzazione non è un obbligo ma una scelta: di conseguenza non si ricade nell'art. 31 d.lgs. 150/2015 che esclude l'accesso agli sgravi se l'instaurazione di un rapporto di lavoro deriva dall'attuazione di un obbligo preesistente, stabilito dalla legge o dalla contrattazione collettiva. Va comunque precisato che la legge di Stabilità 2016 non è ancora definitiva e di conseguenza su questo tema specifico non sono state fornite indicazioni ufficiali da parte del Ministero del lavoro

In alternativa, al fine di evitare che alla collaborazione si applichi la disciplina del lavoro subordinato, le parti possono richiedere alle commissioni di certificazione di attestare

occorrerà dimostrare che non ricorre la condizione "le cui modalità di esecuzione siano organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e luoghi di lavoro.

La certificazione è una procedura di carattere volontario finalizzata ad attestare che il contratto

che si vuole sottoscrivere abbia i requisiti di forma sostanza richiesti dalla legge e volta alla riduzione del contenzioso in materia di qualificazione di alcuni contratti di lavoro.

Le sedi di certificazione svolgono attività di consulenza e assistenza al datore e al lavoratore, sia in relazione alla stipulazione, sia in relazione alle modifiche del contratto. L'istanza con cui richiedere la certificazione del

contratto può essere inoltrata alle Commissioni di certificazione appositamente istituite presso:

- Il Ministero del Lavoro,
- Gli enti bilaterali,
- Le DTL,
- I Consigli Provinciali dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro,
- Le Università.

STABILITA' 2016: COSA PREVEDE IL DISEGNO DI LEGGE

Il DDL di Stabilità 2016, approvato dal Governo e ora all'esame delle Camere, introduce (in alcuni casi conferma) una serie di misure di rilevante interesse per i datori di lavoro e lavoratori:

ESONERO CONTRIBUTIVO (art.11)

Al fine di promuovere la stabile occupazione, anche per le assunzioni a tempo indeterminato (sull'onda del 2015 si presume anche per le trasformazioni), a tempo pieno o part-time, effettuate nel corso del 2016 il legislatore concede l'esonero contributivo a favore del datore di lavoro della quota a suo carico dei contributi INPS.

Il disegno di legge, così come risulta oggi, prevede notevoli differenze rispetto al 2015. Vediamo di seguito quali saranno le caratteristiche dell'esonero contributivo 2016:

Chi	Datori di lavoro del settore privato
Cosa	Nuove assunzioni con contratto a tempo indeterminato effettuate dal 01.01.2016 al 31.12.2016
Esclusi	<ul style="list-style-type: none">❑ Contratti di apprendistato e di lavoro domestico❑ Lavoratori che nei 6 mesi precedenti erano occupati con contratto a tempo indeterminato con qualsiasi datore di lavoro
Durata	L'esonero spetta per un periodo massimo di 24 mesi
Misura	40% dei contributi previdenziali a carico datore di lavoro con massimo di 3.250 Euro annui
Agricoli	Assunzioni a tempo indeterminato (esclusi lavoratori assunti nel 2015 con contratto indeterminato)

ESONERO CONTRIBUTIVO E OPERAZIONI SOCIETARIE

La Direzione Generale per l'Attività Ispettiva del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con Interpello n. 25 del 5 novembre 2015, ha risposto ad un quesito in merito alla corretta interpretazione dell'art. 1, comma 118, Legge n. 190/2014, concernente l'esonero contributivo per le nuove assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato effettuate nel corso dell'anno 2015.

In particolare, l'istante chiede se ai sensi della disposizione citata nelle ipotesi di operazioni societarie, quali ad esempio la fusione, la società incorporante possa fruire del suddetto esonero, laddove l'operazione stessa venga posta in essere nell'anno 2016. Il Ministero risponde affermando che, con specifico riferimento alla fruizione degli sgravi contributivi previsti dall'art. 1, comma 118, Legge n. 190/2014, in assenza di una

- ❑ L'esonero contributivo non è cumulabile con altri esoneri/riduzioni delle aliquote previsti da normative vigenti.
- ❑ L'esonero non si applica ai premi e contributi INAIL.

DETAZZAZIONE DEI PREMI DI PRODUTTIVITA' (art.12)

Viene reintrodotta lo strumento della detassazione per il settore privato

- ❑ dei premi di risultato di ammontare variabile, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione,
- ❑ delle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili
- ❑ erogati in esecuzione di contratti collettivi territoriali o aziendali

L'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali è confermata nella misura del 10%.

Il **limite annuo** di importo complessivo detassabile è fissato nella misura di **2.000 euro lordi** (contro i 3.000 euro lordi del 2014). Il predetto limite è aumentato fino ad un importo non superiore a 2.500 euro per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro. Il **limite massimo di reddito da lavoro dipendente prodotto**, dal lavoratore, **nell'anno precedente** quello di percezione delle somme detassabili è, invece, stabilito in **euro 50.000** (contro i 40.000 euro per il 2014). Il rispetto di tale requisito reddituale, desumibile dalla CU dell'anno precedente ovvero attestato per iscritto dal beneficiario se il sostituto d'imposta tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva non è lo stesso che ha rilasciato la predetta CU, è condizione necessaria per l'accesso alla detassazione.

NOVITÀ

È, inoltre, previsto che il lavoratore possa scegliere di non ricevere, in tutto o in parte, i **premi di risultato** di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione nonché le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa (pertanto somme potenzialmente detassabili) e di **fruire, in alternativa, delle somme e dei valori indicati all'art. 51, commi 2 e 3 del TUIR (fringe benefit)**

A titolo di esempio, le somme detassabili potrebbero essere fruite in tutto o in parte sotto forma di:

- **contributi previdenziali e assistenziali** versati dal datore di lavoro ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale;
- **somministrazioni di vitto** da parte del datore di lavoro;

NOVITÀ

Interruzione dei rapporti di lavoro assistiti da Incentivo, non mutano, in conseguenza di eventuali procedure di fusione o incorporazione, i requisiti ab origine legittimanti la fruizione dello stesso. Si ritiene pertanto che il cessionario incorporante abbia il diritto di continuare a beneficiare dell'esonero contributivo già riconosciuto alla società incorporata nel corso dell'anno 2015, limitatamente alla parte residua sino alla scadenza del termine legale del trentasei mesi.



ESONERO CONTRIBUTIVO TRIENNALE: CONTROLLI SULLE AZIENDE

L'esonero contributivo previsto dalla legge di Stabilità 2015 ha rappresentato un forte incentivo per i datori di lavoro nell'assumere nuova occupazione. Non sono mancati purtroppo comportamenti elusivi da parte di alcune aziende che hanno messo in atto una serie di comportamenti fraudolenti

- prestazioni di **servizi di trasporto collettivo** alla generalità o a categorie di dipendenti;
- utilizzazione da parte dei lavoratori e dei familiari delle opere e dei **servizi erogati dal datore di lavoro** alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per specifiche finalità di **educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto**;
- **somme, servizi** e prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la **fruizione, da parte dei familiari indicati, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari**;
- **somme e prestazioni** erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la **fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti**;
- **beni ceduti e servizi prestati dal datore di lavoro**.

Le somme e i valori fruibili in alternativa alle somme e valori potenzialmente detassabili (pertanto le somme e i valori di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 51 del TUIR), **non concorrono, nel rispetto dei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva del 10%.**

LAVORATORI PROSSIMI ALLA PENSIONE E LAVORO PART-TIME (art. 19)

I lavoratori dipendenti del settore privato iscritti all'assicurazione generale obbligatoria

- ☐ Con contratto a tempo pieno e indeterminato
- ☐ Che maturano entro il 31 dicembre 2018 il diritto al trattamento pensionistico di vecchiaia

possono

- ☐ Ridurre l'orario di lavoro
- ☐ D'accordo con il datore di lavoro
- ☐ In misura compresa tra il 40% e il 60%

A fronte della riduzione dell'orario di lavoro e di conseguenza della proporzionale diminuzione della retribuzione, è previsto che al **lavoratore venga erogata** dal datore di lavoro, mensilmente, una somma pari ai contributi IVS a suo carico relativi alla prestazione lavorativa non effettuata.

Tale somma

- ☐ **Non è considerata imponibile ai fini fiscali**
- ☐ **Non è considerata imponibile ai previdenziali**

per preconstituire il presupposto normativo dell'assenza di occupazione stabile in capo al lavoratore.

È dallo scorso giugno infatti che il Ministero ha messo in atto specifiche azioni ispettive di contrasto, ma è negli ultimi mesi che l'attenzione sulla materia è aumentata e le tecniche ispettive sono state affinate, mediante una stretta collaborazione tra servizi ispettivi dell'INPS e del Ministero. Questa collaborazione prevede che l'INPS fornirà agli Ispettori l'elenco delle imprese che hanno beneficiato dell'esonero contributivo negli ultimi periodi, con l'aggiunta delle informazioni riguardanti i rapporti di lavoro già in essere presso le imprese interessate, nonché la storia lavorativa dei dipendenti per i quali è stato richiesto l'esonero. Quest'ultima comprenderà anche i rapporti di lavoro intrattenuti nell'ultimo periodo con datori di lavoro diversi proprio al fine di evitare i comportamenti elusivi sopra richiamati.



ESONERO DAL PAGAMENTO DEL C.D “TICKET LICENZIAMENTO”



Il 31 dicembre 2015, fatto salvo un eventuale intervento di proroga, scadono alcune esenzioni previste dalla Legge n. 92/2012 tra cui l'esonero dal pagamento del contributo di licenziamento per i datori di lavoro che a seguito di cambio di appalto licenziano lavoratori che, in ottemperanza a clausole sociali finalizzate a garantire la occupabilità, sono assunti da altri datori di lavoro, secondo le previsioni contenute in contratti collettivi stipulati da organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Per i periodi di riduzione della prestazione lavorativa è riconosciuta la **contribuzione figurativa** ed è previsto che i **lavoratori interessati siano esclusi dal computo dei limiti numerici previsti da leggi o CCNL** ai soli fini dell'applicazione di norme e istituti che prevedano l'accesso ad agevolazioni di carattere finanziario e creditizio.

Il datore di lavoro dovrà darne comunicazione all'INPS e alla DTL, la quale dovrà autorizzare e l'INPS riconoscerà il beneficio.

RIFINANZIAMENTO AMMORTIZZATORI IN DEROGA (art.20)

L'art. 20 del DDL Stabilità 2016 prevede il rifinanziamento degli ammortizzatori in deroga al fine di favorire la transizione verso il sistema degli ammortizzatori sociali in costanza di rapporto così come ridefinito dal d.lgs. 148/2015.

❑ A decorrere dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 il trattamento di **CIG in deroga** può essere concesso o prorogato per un periodo non superiore a **3 mesi**;

❑ Dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 il trattamento di **mobilità in deroga**

✓ Con riferimento ai lavoratori che alla data di decorrenza del trattamento hanno già beneficiato di prestazioni di mobilità in deroga per almeno 3 anni, anche non continuativi, non potrà essere concesso;

✓ Per i restanti lavoratori, potrà essere concesso per non più di 4 mesi, non prorogabili, più ulteriori 2 mesi in caso di lavoratori residenti nel Sud Italia. Per questi lavoratori comunque il periodo complessivo non potrà eccedere i 3 anni e 4 mesi.

IMPLEMENTAZIONE DELLA CU (art. 49)

Il DDL Stabilità 2016 ha previsto novità di forte impatto per i datori di lavoro nonché per i professionisti e gli operatori che li assistono nell'assolvimento degli obblighi di certificazione (Mod.CU) e dichiarazione (Mod.770 Semplificato) che gravano sugli stessi.

Viene prevista l'**implementazione dei dati** che dovranno essere trasmessi, entro il 7 marzo, all'Agenzia delle Entrate, tramite il Mod.CU:

- Ulteriori dati fiscali e contributivi (tassazione TFR e anticipi)
- Dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi
- Dati relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata (Mod.730-4).



La trasmissione in via telematica delle CU è **equiparata a tutti gli effetti alla esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione Mod.770 Semplificato. Pertanto tramite l'invio della CU il sostituto d'imposta assolve l'obbligo di dichiarazione previsto dall'art. 4 co. 1 DPR n. 322/1998 (Mod.770 Semplificato).**

Rimane da chiarire quali dati dovranno eventualmente continuare ad essere forniti all'Amministrazione Finanziaria tramite il Mod.770 semplificato entro il 31 luglio.

Sembra verosimile ritenere che potranno ancora essere richiesti i dati riepilogativi (Prospetto SX e ST) anche se la conferma si avrà solo in fase di approvazione del Mod.770 Semplificato 2016.

ESONERO CONTRIBUTIVO TRIENNALE: ULTERIORI CHIARIMENTI DELL'INPS.



L'Inps, con la circolare n. 178 del 3 novembre

2015, ha fornito ulteriori chiarimenti

riguardanti taluni profili attuativi afferenti all'*esonero contributivo per le nuove assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato effettuate nel corso del 2015* (ai sensi dell'articolo unico, commi 118 e seguenti, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 – c.d. Legge di Stabilità 2015).

I chiarimenti arrivano a meno di 2 mesi dalla scadenza dell'incentivo (31 dicembre 2015), forse serviranno più per il prossimo esonero contributivo previsto dalla Legge di Stabilità 2016 (in attesa).

Di particolare interesse le casistiche per il riconoscimento del diritto all'incentivo. Queste le situazioni caratterizzate da particolari condizioni di specificità:

1. **L'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato all'estero nei 6 mesi precedenti l'assunzione non consente la fruizione dell'esonero contributivo** anche laddove, sulla base della legislazione internazionale, il precedente rapporto di lavoro non contemplasse l'obbligo assicurativo nei confronti di una gestione previdenziale nazionale;
2. con riferimento ai rapporti di lavoro part time a tempo indeterminato, l'esonero, nei limiti e alle condizioni illustrate nella circolare n. 17 del 2015, spetta anche nei casi in cui il lavoratore sia assunto da due diversi datori di lavoro in relazione ad ambedue i rapporti, purché la data di decorrenza dei predetti rapporti di lavoro sia la medesima. In caso di assunzioni differite, il datore di lavoro perderebbe, infatti, con riguardo al secondo rapporto di

lavoro part-time, il requisito legittimante l'ammissione all'agevolazione in oggetto;

3. anche laddove il precedente rapporto di lavoro – intercorso nei 6 mesi precedenti l'assunzione – sia stato risolto per mancato superamento del periodo di prova ovvero per dimissioni del lavoratore, **non si ha diritto alla fruizione dell'esonero**.
4. **L'incentivo non spetta** qualora i lavoratori già titolari di un rapporto a tempo indeterminato transitivo dal cedente al subentrante nei casi di cambi di appalto di servizi, nell'ipotesi in cui la contrattazione collettiva che disciplina tali rapporti, preveda, per i casi di cessazione dell'appalto cui sono adibiti i dipendenti, una procedura idonea a consentire l'assunzione degli stessi alle dipendenze dell'impresa subentrante, mediante la costituzione ex novo di un rapporto di lavoro con un diverso soggetto;
5. il lavoro intermittente, anche laddove preveda la corresponsione di un compenso continuativo in termini di indennità di disponibilità, costituisce pur sempre una forma contrattuale strutturalmente concepita allo scopo di far fronte ad attività lavorative di natura discontinua. Pertanto, **il lavoratore che nel trimestre fisso (1.10.2014-31.12.2014) abbia avuto un rapporto di lavoro intermittente a tempo indeterminato con il medesimo datore di lavoro – o con altro datore di lavoro a lui collegato o controllato – potrà essere assunto a tempo indeterminato con il diritto, sussistendo tutte le altre condizioni legittimanti, alla fruizione dell'esonero triennale**;
6. il periodo di godimento dell'agevolazione può essere sospeso nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità (cfr. circolare n. 84/1999), consentendo il differimento temporale del periodo di fruizione dei benefici.

DIPENDENTI IN TRASFERITA: CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUI RIMBORSI CHILOMETRICI



Con la Risoluzione n. 92/E del 30/10/2015, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un quesito posto da un contribuente, ha affrontato il tema del trattamento Irpef del rimborso chilometrico corrisposto ai dipendenti, che utilizzano l'autovettura personale per effettuare trasferte temporanee di lavoro

fuori del territorio comunale ove è ubicata la normale sede di lavoro, con partenza dalla propria abitazione.

In particolare, il contribuente aveva rappresentato che la procedura aziendale adottata per la "gestione delle trasferte" in missione temporanea, per la conseguente tassazione della suddetta indennità

chilometrica, era caratterizzata dalla determinazione del rimborso chilometrico effettuata in base ad un confronto tra i chilometri calcolati nel tragitto "abitazione del dipendente-località di missione" ed i chilometri calcolati nel tragitto "sede di lavoro-località di missione".

In merito, l'Amministrazione Finanziaria ha confermato che:

- se il percorso "abitazione del dipendente-località di missione" risulta più breve rispetto al percorso "sede di lavoro-località di missione", l'indennità chilometrica spettante al dipendente, calcolata secondo le tabelle ACI, deve essere interamente esclusa dal reddito imponibile di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, co. 5, del TUIR;
- se il percorso "abitazione del dipendente-località di missione" risulta più lungo rispetto al percorso "sede di lavoro-località di missione", l'indennità chilometrica riconosciuta al dipendente, calcolata secondo

le tabelle ACI, ai fini fiscali deve essere scorporata nei seguenti due componenti, ancorché essa sia liquidata al dipendente stesso con riferimento all'intero percorso:

- a. il rimborso chilometrico corrispondente al tragitto "sede di lavoro-località di missione" non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, co. 5, del TUIR,
- b. il rimborso chilometrico corrispondente alla maggiore distanza percorsa - data dalla differenza tra il tragitto "abitazione del dipendente-località di missione" ed il tragitto "sede di lavoro-località di missione" - deve invece

essere considerato reddito imponibile Irpef, ai sensi della medesima norma del TUIR.

In sostanza, dalla Risoluzione 92/2015 si evince che, affinché l'indennità chilometrica erogata non configuri un reddito imponibile in capo al dipendente, occorre sempre prendere in considerazione la distanza compresa tra la sede di lavoro ed il luogo della trasferta, in quanto, nel limite dell'indennità riconosciuta e liquidata, solo tale percorrenza (ancorché "astratta", cioè materialmente non percorsa) è esclusa dalla formazione del reddito di lavoro dipendente.

L'Agenzia delle Entrate giunge a tale conclusione - peraltro in linea con l'orientamento già assunto dalla stessa in precedenti pronunciamenti (cfr. Circolare n. 326/E del 23/12/1997; Risoluzioni n. 54/E del 23/03/1999, n. 191/E del 13/12/2000, n. 232/E del 16/07/2002 e n. 53/E del 25/02/2009) - riepilogando le **regole** sottese alla determinazione del reddito di lavoro dipendente ed apportando ulteriori chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle indennità chilometriche. In particolare, l'Agenzia ha affermato che secondo il principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, previsto dall'art. 51, co. 1, TUIR, costituiscono reddito tutte le somme ed i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, comprendendosi nel termine "somme" anche quelle erogate a titolo di rimborso spese, fatte salve le eccezioni statuite dai commi 2 e seguenti del citato articolo 51.

Il comma 5 dell'art. 51 stabilisce il **trattamento fiscale dei rimborsi delle spese** corrisposti al dipendente per la prestazione dell'attività lavorativa fuori dalla sede di lavoro, distinguendo a seconda che le prestazioni lavorative siano o meno svolte nel territorio del comune ove è ubicata la sede di lavoro:

1. nell'ipotesi di trasferte nell'ambito del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro, tutte le indennità ed i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.

Si ricorda che per "documenti provenienti dal vettore" si intendono i biglietti dell'autobus, la ricevuta del taxi, il biglietto del treno, ecc., e che tali documenti legittimano

l'esclusione dal reddito, sempreché dalla documentazione interna aziendale risulti il giorno in cui l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro (cfr. C.M. 23/12/1997, n. 326/E);

2. nell'ipotesi di trasferte fuori del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro, sono previsti tre alternativi sistemi di tassazione, distinti in ragione del tipo di rimborso (forfettario, misto o analitico), nei quali, a prescindere dal sistema di rimborso scelto, l'indennità chilometrica è esclusa dalla formazione del reddito di lavoro dipendente al ricorrere di determinati requisiti;

I requisiti richiesti dall'Amministrazione Finanziaria per considerare non imponibile l'indennità chilometrica corrisposta al dipendente, sono i seguenti:

1. le trasferte devono essere effettuate fuori dal Comune in cui è situata la normale sede di lavoro e devono essere finalizzate allo svolgimento di un'attività a favore del datore di lavoro;
2. l'ammontare dell'indennità chilometrica liquidata al dipendente deve essere calcolato in base alle Tabelle ACI (Automobile Club d'Italia), avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.
3. i tre elementi sopra citati (ossia, la percorrenza, il tipo di automezzo usato dal dipendente ed il costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura) devono risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

In merito agli aspetti sopra evidenziati, si osserva quanto segue:

- ❑ **sede di lavoro**: essa è rappresentata dal luogo di lavoro stabilito dal datore di lavoro, che è generalmente indicato nella lettera o contratto di assunzione, come emerge dai chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria nelle precedenti circolari e risoluzioni sopra citate;
- ❑ **documentazione interna**: In assenza di indicazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria in merito alla tipologia di "documentazione interna conservata dal

datore di lavoro", atta alla dimostrazione della quantificazione dei rimborsi erogati ai dipendenti nell'ipotesi di trasferte fuori dal territorio comunale, si ritiene, a titolo esemplificativo, che essa possa consistere in schede di rimborso da compilarsi da parte del lavoratore in formato cartaceo o informatico (possibilmente al momento di effettuazione delle trasferte), nelle quali vengano riportati i dati essenziali della trasferta (clienti e località raggiunte, motivazione, percorrenza, chilometri percorsi, tipo di veicolo utilizzato, ecc..).

Inoltre, si reputa opportuno che, nell'ambito di "note spese" compilate e revisionate/controfirmate dal responsabile amministrativo o da altra figura a ciò addetta, ai dati sopra descritti sia affiancata anche l'indicazione delle modalità di calcolo, desunte dalle Tabelle ACI, utilizzate per il computo del rimborso.

La predisposizione e la conseguente custodia di una adeguata documentazione interna, comprovante i rimborsi in caso di trasferte, perseguono la finalità di evitare possibili contestazioni con i dipendenti, nonché i rischi di accertamenti fiscali o previdenziali, da parte delle Autorità amministrative a ciò deputate.

Si ricorda infatti che, anche in base alla predetta C.M. 326/1997, non occorre che il datore di lavoro provveda al rilascio di un'espressa autorizzazione scritta al dipendente, che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio, risultando invece necessario che "in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura";

□ **Tabelle ACI:** per quanto a noi noto, la Risoluzione 92/2015 è il primo pronunciamento nel quale l'Agenzia delle Entrate fa espresso riferimento alle Tabelle ACI anche per il calcolo dei rimborsi chilometrici.

Occorre tuttavia segnalare che le tabelle ACI di cui avvalersi per il calcolo dell'indennità chilometrica (da utilizzare, quindi, per il rimborso dei chilometri al dipendente che faccia uso del proprio veicolo), sono diverse da quelle predisposte dalla stessa ACI al fine del calcolo dei fringe benefits in capo ai dipendenti (da utilizzare in caso di concessione in uso al dipendente di un'auto aziendale, anche per fini privati): invero, queste ultime vengono pubblicate nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre di ogni anno, con validità per l'anno successivo, e riportano i costi medi di esercizio degli autoveicoli su una percorrenza media annuale di 15.000 chilometri, mentre le tabelle per i rimborsi chilometrici vengono aggiornate continuamente dall'ACI e tengono conto di diverse percorrenze (da 5.000 a 50.000 chilometri, con scaglioni da 5.000 km) per ogni tipo di autovettura, dettagliando le componenti di costo che determinano il costo medio di ogni singolo chilometro (sul punto, si veda il sito <http://www.aci.it/i-servizi/servizi-online/costi-chilometrici> e le relative Faq).

E' evidente che gli eventuali importi indicati nei contratti di lavoro individuali, o comunque stabiliti dai Contratti Collettivi Nazionali, erogabili ai dipendenti a titolo di rimborso chilometrico per le trasferte fuori dal Comune in cui è ubicata la sede di lavoro, ai fini della non concorrenza dell'indennità chilometrica alla formazione del reddito di lavoro dipendente, devono risultare liquidati entro i limiti quantitativi individuati dalle predette Tabelle Aci.