

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LUCA MONTALI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

GERMANO ROSSI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato
Patrocinante in Cassazione

ANGELICA CISARRI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

Associati

DANIELA GABURA
Dottore Commercialista

SARA MAGNANI
Dottore Commercialista

FRANCESCA SANTINI
Consulente del Lavoro

FRANCESCA RUGGERI
Consulente del Lavoro

FILIPPO MATTIOLI
Avvocato

FILIPPO CALLEGARO
Avvocato

LIZE PRENDUSHI
Avvocato

SARA FELISA
Avvocato

OGGETTO: Tracciabilità delle spese di trasferta e rappresentanza

La legge di Bilancio 2025¹ introduce disposizioni stringenti sulle spese di rappresentanza e di trasferta quali vitto, alloggio, viaggio e trasporto, compresi taxi e NCC: richiede che il loro pagamento avvenga con metodi tracciabili per poter fruire della relativa deducibilità ai fini Ires/Irpef e dell'Irap, nonché per evitare l'imponibilità ai fini dei redditi di lavoro per il dipendente.

La disposizione è diretta a contrastare fenomeni evasivi, introducendo un contrasto di interessi tra: chi offre i servizi (che ha interesse a percepire i corrispettivi in contanti per non dichiarare i relativi ricavi) e le imprese acquirenti (che hanno interesse ad effettuare pagamenti elettronici al fine di dedurre i costi sostenuti).

Le nuove disposizioni si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024.

Spese di trasferta

Con riguardo alle spese di trasferta per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi non di linea², l'obbligo di pagamento con mezzi tracciabili è previsto ai fini:

- della non imponibilità delle somme rimborsate ai dipendenti;
- della deducibilità in capo all'impresa/professionista delle suddette spese.

Reddito in capo al dipendente

La norma si riferisce a tutte le spese regolate dal co. 5, dell'art. 51, del Tuir e dunque non solo a quelle per trasferte fuori dal territorio comunale, ma anche alle spese per trasferte intercomunali.

Con riferimento a tale ultima fattispecie, si ricorda che i relativi rimborsi concorrono (già) integralmente a formare il reddito del dipendente, ad esclusione di quelli riguardanti le spese di trasporto comprovate e documentate³ che, ora, per continuare a fruire dell' "esenzione", dovranno essere pagate con mezzi elettronici.

I nuovi obblighi di tracciabilità dovrebbero operare anche con riferimento alle trasferte dei collaboratori coordinati e continuativi e degli amministratori titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente⁴.

Deducibilità in capo all'impresa/professionista

Gli obblighi tracciabilità interessano le spese individuate precedentemente e

- sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale⁵ dei dipendenti;

¹ Art. 1, co. 81 -83, della L. 30.12.24, n. 207.

² Costituiscono autoservizi pubblici non di linea: il servizio Taxi e il servizio di noleggio con conducente. Il nuovo obbligo non riguarda quindi l'acquisto di biglietti ferroviari, di autobus e metro.

³ Resta sempre necessario che dalla documentazione interna risulti in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro (C.M. 326/97, § 2.4.1).

⁴ L'art. 51, co. 5, del Tuir trova, infatti, applicazione anche in sede di determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, del Tuir.

⁵ Le spese sostenute in occasione di trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale non rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 95, co. 3, del Tuir, essendo deducibili nella misura del 75% del loro ammontare ex art. 109, co. 5, del Tuir. Si ritiene, quindi, che il

- corrisposte a lavoratori autonomi (è il caso, ad esempio, delle spese di viaggio e trasporto rimborsate al professionista consulente della società)⁶.

Non è chiaro invece se si estendano, o meno, alle spese di trasferta rimborsate a collaboratori coordinati e continuativi o a titolari di altri redditi assimilati al lavoro dipendente⁷.

Con riferimento al reddito professionale, la norma vale anche per le spese sostenute direttamente dal professionista e prescinde dal fatto che venga o meno previsto il riaddebito al proprio committente.

Spese di rappresentanza e omaggi

Per espressa previsione normativa, sono altresì soggette all'obbligo di tracciabilità le spese di cui all'art. 108, co. 2, del Tuir, vale a dire:

- le spese di rappresentanza⁸;
- le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro⁹.

Spese escluse dall'obbligo di tracciabilità

Restano escluse dalla disciplina in commento le spese:

- di modesto importo non documentate rimborsate ai dipendenti in occasioni di trasferte¹⁰;
- di pubblicità¹¹ e di sponsorizzazione¹²;
- per omaggi da destinare ai dipendenti¹³;
- le spese di rappresentanza e per omaggi sostenute da artisti e professionisti¹⁴.

Individuazione degli strumenti tracciabili

Affinché le spese e i relativi rimborsi continuino ad essere, rispettivamente, deducibili per l'impresa e l'esercente arti e professioni e non imponibili in capo al dipendente, il pagamento deve essere effettuato tramite:

sostenimento di tali spese con strumenti diversi da quelli tracciabili non ne pregiudichi comunque la deducibilità, ove documentate e inerenti.

⁶ Se le spese chieste a rimborso dal professionista al committente fossero calcolate con criteri forfettari, i nuovi obblighi di tracciabilità dovrebbero essere inapplicabili in quanto la norma richiede espressamente che gli oneri siano addebitati in modo analitico al committente.

⁷ Il neo introdotto co. 3-bis, dell'art. 95, del Tuir non cita, infatti, i "titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa".

⁸ L'art. 1, co. 1, del D.M. 19.11.2008 definisce spese di rappresentanza inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni di beni e servizi: a titolo gratuito, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

⁹ In linea generale, le spese relative a beni distribuiti gratuitamente: sono deducibili integralmente, se i beni hanno valore unitario non superiore a 50 euro; ove i beni abbiano valore unitario superiore al predetto limite, si configurano come spese di rappresentanza e sono deducibili nell'esercizio di competenza fino al limite massimo fissato dall'art. 108, co. 2, del Tuir.

¹⁰ L'art. 51, co. 5, del Tuir in tema di rimborsi analitici, permette che le "altre spese", quali le spese di lavanderia, parcheggio, ..., anche non documentabili, sostenute dal dipendente in occasione delle trasferte o missioni, possono essere attestate fino all'importo massimo giornaliero di 15,49 euro, elevate a 25,82 euro per le trasferte all'estero, senza la necessità che siano documentate.

¹¹ Sostenute in forza di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare – a fronte della percezione di un corrispettivo – il marchio e/o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda). Nella determinazione del reddito d'impresa, tali spese sono interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento, non essendo più possibile la loro capitalizzazione nell'attivo dello Stato patrimoniale (fatta eccezione per quelli sostenuti nell'ambito delle attività di impianto e ampliamento).

¹² Sostenute in forza di un contratto con il quale una parte – sponsor – si obbliga nei confronti dell'altra parte – sponsee – alla dazione di una somma di denaro o di altri beni fungibili per il finanziamento dell'attività svolta da quest'ultima, la quale, a sua volta, si impegna ad utilizzare, nello svolgimento di tale attività, il nome, il marchio o altro segno distintivo riconducibile allo sponsor, promuovendone così l'immagine presso il pubblico). Nella determinazione del reddito d'impresa, tali spese vanno ricondotte nel novero di quelle di pubblicità e, come tali, non sono soggette ai limiti di deducibilità previsti dall'art. 108, co. 2, del Tuir.

¹³ Tali costi sono, infatti, deducibili dal reddito d'impresa secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95, co. 1, del Tuir e, pertanto, non rientrano nella disciplina di cui all'art. 108, co. 2, del Tuir.

¹⁴ Risulta, infatti, modificato solo l'art. 108, co. 2, del Tuir e non anche l'art. 54 dello stesso Tuir, in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo.

- versamento bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del 241/97.

Per "altri sistemi di pagamento" devono intendersi quelli che "garantiscono la tracciabilità e l'identificazione del suo autore al fine di permettere efficaci controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria"¹⁵.

Sono considerati tracciabili i pagamenti effettuati tramite app che prevedano l'addebito su un conto corrente anche senza il tramite di carte di credito o di debito.

Prova dell'avvenuto pagamento

La norma non fornisce dettagli sulle modalità attraverso le quali il dipendente, collaboratore o consulente della società o del professionista deve dimostrare al datore di lavoro o al committente di aver utilizzato mezzi di pagamento tracciabili.

Nelle ipotesi in cui i dipendenti o consulenti non dispongano di una carta aziendale e debbano quindi eseguire il pagamento con propri strumenti tracciabili, il datore di lavoro o il committente dovrebbero farsi consegnare, ad esempio, le fotocopie degli scontrini dei POS.

Nell'ambito dell'utilizzo di carte personali, considerato l'obbligo normativo in essere, il rimborso del canone/costo di ricarica è esente da imposizione in capo al dipendente e completamente deducibile per l'azienda/professionista¹⁶.

Si attendono chiarimenti anche con riferimento a quelle spese sostenute in Paesi esteri in cui è materialmente impossibile pagare con mezzi tracciabili.

Rimborso al dipendente di spese sostenute senza pagamento tracciato

Occorre valutare la possibilità di subordinare il rimborso solo in presenza di pagamento tracciato modificando o integrando il regolamento aziendale.

Diversamente:

- il dipendente riceverà somme nette inferiori rispetto agli importi effettivamente spesi;
- occorrerà procedere ad una "lordizzazione" di tali somme tenendo conto del peso fiscale e contributivo in modo da neutralizzare gli effetti sul netto in busta paga (in tal caso, il "valore della lordizzazione" costituirà costo deducibile ai fini del reddito d'impresa).

Lo Studio resta a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento a riguardo.

Luca Montali

¹⁵ Risoluzione 108/E/2014 e Interpello 230/E/2020.

¹⁶ Soluzione in linea con il parere favorevole dell'Agenzia fornito sull'analoga disciplina relativa alla tracciabilità delle spese per i rifornimenti di carburante (Circolare 8/E/2018).