

Scissione parziale	frazione periodo precedente (scissioni non retrodatate) - entro l'ultimo giorno del 9° mese successivo alla data dell'ultima delle iscrizioni di cui art. 2504
--------------------	--

N.B. nel caso in cui il termine venga a scadere di giorno festivo, la scadenza (compresa quella telematica) è prorogata al primo giorno feriale successivo.

Obblighi dei sostituti d'imposta:

1. entro il 28.02 devono rilasciare agli interessati le relative certificazioni ai sensi dell' art. 4.6-quarter DPR 322/98; tali documenti riguardano il modello CUD dei lavoratori dipendenti, le certificazioni delle ritenute d'acconto su professionisti e soggetti che svolgono attività d'impresa (agenti e rappresentanti) e le certificazioni sugli utili corrisposti;

2. entro il 31.7 devono inviare telematicamente il 770 **semplificato** (ossia quello relativo alle certificazioni di cui sopra: dipendenti, professionisti, rappresentanti e collaborazioni);

3. entro il 31.7 devono inviare telematicamente il 770 **ordinario** (ossia quello contenente gli ulteriori dati necessari per liquidazione e controllo da parte del Fisco; es. ritenute su redditi di capitali).

Chi ha semplificato ed ordinario deve trasmettere i quadri riassuntivi ST/SV/SX di entrambi i modelli con il 770 ordinario; potrà in alternativa presentare il 770 semplificato comprensivo dei prospetti ST/SV/SX solo nel caso in cui non siano state operate compensazioni interne fra i versamenti attinenti ai due modelli ordinario e semplificato. È inoltre prevista la possibilità di suddividere il 770 semplificato per l'invio distinto delle comunicazioni relative al lavoro dipendente e autonomo, a condizione che non siano state effettuate compensazioni interne fra i versamenti relativi ai due tipi di redditi.

DIPENDENTI: RETRIBUZIONI e CONTRIBUTI - Artt. 95 / 100 / 2425 / 2427

Se le retribuzioni (e conseguenti contributi) relative al mese di dicembre, compresa la 13^a, non sono state contabilizzate occorre procedere in sede di scritture di integrazione.

Indicativamente:

Salari industriali <i>retribuzioni lorde</i>	c.e. B.9.a	a	Dipendenti c/ retribuzioni	s.p. Pass. D.14
Stipendi <i>Retribuzioni lorde</i>	c.e. B.9.a	a	Dipendenti c/ retribuzioni	
Inps c/ contributi <i>anticipazioni per c/ Inps (Assegni familiari, malattia, maternità, congedo matrimoniale)</i>	s.p. Pass. D.13	a	Dipendenti c/retribuzioni	
Dipendenti c/ retribuzioni <i>contributi a carico dipendenti</i>		a	Inps c/ contributi	
Dipendenti c/ retribuzioni <i>ritenute fiscali</i>		a	Erario c/ ritenute dipendenti	s.p. Pass. D.12
Dipendenti c/ retribuzioni <i>contributi sindacali</i>		a	Sindacati c/ ritenute	s.p. Pass. D.14
Inps c/ contributi <i>fiscalizzazione oneri sociali (Oic n. 12)</i>		a	Contributi	c.e. B.9.b
Contributi industriali <i>contributi operai a carico ditta</i>	c.e. B.9.b	a	Inps c/ contributi	
Contributi amministrativi <i>contributi impiegati a carico ditta</i>		a	Inps c/ contributi	

INAIL

Ha funzione di garantire una protezione sanitaria ed economica ai lavoratori infortunati o colpiti da malattie professionali, nonché di fornire assistenza economica ai superstiti del lavoratore deceduto. Il costo dell'assicurazione grava esclusivamente sul datore di lavoro mediante il pagamento di apposito premio.

Il datore di lavoro entro il 16 febbraio di ogni anno deve provvedere ai seguenti adempimenti:

- comunicazione della riduzione delle retribuzioni presunte per l'anno in corso;
- pagamento del premio anticipato per l'anno in corso sulla base delle retribuzioni effettive dell'anno precedente o sulle minori retribuzioni presunte comunicate;
- regolazione del premio relativo all'anno precedente sulla base delle retribuzioni effettive dell'anno stesso.

A fine esercizio per il premio di competenza:

Inail	c.e. B.9.b	a	Inail c/ premi	s.p. Pass. D.13
Crediti verso Inail	s.p. Att. C.II.5	a	Inail	

Secondo il Oic n. 12 l'Inail va tra i contributi

Gli Uffici fiscali controllano se i costi dei dipendenti esposti in bilancio corrispondono con il Mod. 770.

Predisporre un prospetto di raccordo delle eventuali differenze.

FERIE DEI DIPENDENTI

Le ferie possono essere godute:

- a) interamente nel corso dell'esercizio;
- b) solo parzialmente nel corso dell'esercizio (ai sensi dell'art. 36 della Costituzione, le ferie non godute devono essere recuperate e non possono essere sostituite dalla relativa indennità se non in caso di risoluzione del rapporto).
- c) oltre il maturato.

A fine esercizio, per le ferie non godute, ma di competenza:

Retribuzioni <i>per la retribuzione lorda</i>	a	Dipendenti c/ ferie
Contributi <i>per contributi a carico dell'impresa</i>	a	Istituti c/ ferie

Le indennità per ferie non godute sono assoggettate ad Irpef (Cass. 5269, 29/05/99), eventualmente con le regole per la tassazione separata (Cass. Sez. 1, 7868, 26/09/94; RM 5/2191, 12/01/1995).

Alla riapertura dei conti

Dipendenti c/ ferie <i>giroconto iniziale</i>	a	Retribuzioni
Istituti c/ ferie <i>giroconto iniziale</i>	a	Contributi

14^ MENSILITA'

La 14^ mensilità ha un periodo di maturazione (1.7 - 30.6) che non coincide con l'anno solare. Per le società che ne sono soggette (es. commercio ingrosso e minuto, alberghi e pubblici esercizi; industria: lapidea, depurazione e nettezza urbana, trasporti e spedizioni, alimentari, impiegati nell'edilizia) e con esercizi coincidenti con l'anno solare, è necessario contabilizzare, a fine esercizio, la quota maturata (1.7 - 31.12) che sarà pagata l'anno successivo.

Retribuzioni <i>per la retribuzione lorda</i>	a	Dipendenti c/ 14^
Contributi <i>per contributi a carico dell'impresa</i>	a	Istituti c/ 14^

Alla riapertura dei conti

Dipendenti c/ 14^ <i>giroconto iniziale</i>	a	Retribuzioni
Istituti c/ 14^ <i>giroconto iniziale</i>	a	Contributi

COMPETENZE ARRETRATE

Le competenze arretrate pagate ai dipendenti, derivanti dal rinnovo del contratto di lavoro, avente efficacia in parte retroattiva, sono imputabili all'esercizio nel quale si perfeziona il nuovo contratto, in base al quale si realizza il requisito della certezza del personale a godere di un diverso trattamento economico, a nulla rilevando quanto previsto all'art. 14.4/600 e all'art. 2423-bis n. 4 c.c. (R.M. 9/167 del 21.3.81).

OMESSO VERSAMENTO RITENUTE

Il datore di lavoro, che versi in situazione di difficoltà economica ed omette di versare i contributi previdenziali, è penalmente responsabile (Cass. Penale n. 2884/2001).

ASSICURAZIONI INFORTUNI DIPENDENTI

Le assicurazioni sugli infortuni, quando sono stipulate per coprire i rischi che possono derivare dall'attività lavorativa, non costituiscono vantaggi imponibili, essendo direttamente ed esclusivamente stipulate a tutela delle responsabilità del datore di lavoro (beneficiario); esse, quindi, rilevano esclusivamente come costo deducibile inerente all'attività dell'impresa. Nel caso in cui l'impresa devolva volontariamente parte o tutta la somma ricevuta a favore del lavoratore, dovrà assoggettarla a tassazione (R.M. 200/E/2001).

Quando invece sono stipulate per coprire anche o esclusivamente il rischio di infortuni extralavorativi costituiscono benefici tassabili in capo al dipendente, con possibilità di beneficiare delle detrazioni previste.

L'indennità per infortunio ha natura risarcitoria (CM 1, 15/12/1973).

PREMIO INCENTIVANTE (c.e.: B.9)

C.c. - Possono verificarsi due casi (vedi anche Oic n. 29):

- la quantificazione del premio, avviene dopo la data di chiusura dell'esercizio, ma prima della data di predisposizione del bilancio - l'importo del premio deve essere recepito in bilancio;
- la quantificazione avviene in data successiva - dovrà essere inserita in bilancio una stima del premio.

Fisco - L'erogazione del premio diventa certa solo con la delibera del C.d.A. che dispone l'assegnazione; manca quindi il requisito della certezza richiesto dall'art. 109. Anche la quantificazione viene spesso resa possibile solo nell'esercizio successivo. Per questi motivi l'A.F. ha ammesso la deducibilità solo nell'esercizio successivo a quello di competenza.

Con sentenza n. 2892 del 7.12.01 la Cass. ha invece ritenuto che il termine entro cui devono manifestarsi i requisiti di cui all'art. 109 (certezza e determinabilità) è la redazione e presentazione della dichiarazione dei redditi. Poiché certezza e determinabilità si manifestano prima di dette scadenze, i premi sarebbero interamente deducibili nell'esercizio in chiusura.

PRESTITI A DIPENDENTI O COLLABORATORI (non amministratori)

I prestiti rappresentano crediti dell'impresa da inserire alla voce C.II.5 Crediti verso altri. Costituisce beneficio tassabile in capo al dipendente o collaboratore il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato al dipendente o collaboratore. In caso di licenziamento in corso d'anno il datore di lavoro farà riferimento al tasso vigente al momento di effettuazione del conguaglio.

SOMME EROGATE A SEGUITO DI TRANSAZIONE GIUDIZIALE (o diretta con l'Istituto)

Le somme erogate ai dipendenti in sede di transazione e conciliazione, collegate o collegabili all'intercorso rapporto di lavoro, dovrebbero essere deducibili nell'esercizio in cui si verifica la condizione della certezza del debito (art. 109); occorre però tenere presente che lo stesso articolo pone anche la competenza, come condizione essenziale per la deducibilità. E' necessario quindi fare delle distinzioni.

1) Somme pagate per adeguamento dello stipendio rispetto ai minimi contrattuali, per il riconoscimento di un diverso livello retributivo o di lavoro prestato al di fuori delle ore ordinarie, per il riconoscimento dello status di lavoratore dipendente, per la richiesta di danni conseguenti l'illegittimo o l'ingiustificato licenziamento, ecc.: reddito per il dipendente e costo (sopravvenienza passiva) deducibile per l'impresa.

2) Somme pagate a seguito di azione giudiziale sfumata, che appare prevalentemente una ripicca: come 1).

3) Somme pagate per chiudere una azione giudiziale iniziata per uno qualsiasi dei motivi di cui ai punti precedenti, ma che dal verbale di conciliazione appaiono versate come liberalità: non imponibili in capo al beneficiario e non deducibili per l'impresa.

4) Somme pagate a titolo di risarcimento di danni non patrimoniali o morali: non tassabili in capo al beneficiario e deducibilità da verificarsi di volta in volta per l'impresa. Fiscalmente la competenza si verifica al momento di perfezionamento dell'accordo, ma civilisticamente c'è obbligo di accantonare una somma già dall'inizio dell'azione.

CONTRIBUTI INPS DIPENDENTI NON VERSATI

In caso di mancati/ ritardati versamenti di contributi previdenziali e assistenziali per i dipendenti:

- i contributi sono deducibili ai fini Ires ed in deducibili ai fini Irap (salvo: contributi Inail, contributi per apprendisti, per c.f.l. e disabili che sono deducibili anche dall'Irap);
- gli interessi sono deducibili ai fini Ires ed in deducibili ai fini Irap;
- le sanzioni sono in deducibili ai fini Ires ed Irap.

INDENNITA' DI TRASFERTA E RIMBORSI SPESE

Le indennità di trasferta e i rimborsi spese consistono in somme erogate al dipendente che viene inviato in trasferta, ovvero è destinato occasionalmente e temporaneamente a svolgere le proprie mansioni in luogo diverso da quello in cui si trova la sua sede abituale di lavoro, al fine di compensarlo del sacrificio e degli oneri sostenuti.

Il lavoratore ha diritto ad essere rimborsato per le spese sostenute per l'allontanamento dalla sede di lavoro abituale per conto del datore di lavoro e non per le spese sostenute per il raggiungimento della sede di lavoro dalla propria abitazione.

La Cass. (sent. 13/05/1993, n. 239) ha esaminato la natura dei compensi dovuti per le trasferte giungendo alle conclusioni seguenti:

- **natura retributiva**: quando servono a soddisfare normali esigenze di vita del lavoratore, remunerando le prestazioni da lui fornite, sia che si tratti di compensi in denaro sia in natura, con carattere di base oppure integrativo, ma sempre con requisiti di determinatezza e di corrispettività dell'opera prestata;
- **natura risarcitoria**: quando sono diretti ad indennizzare il dipendente per particolari condizioni disagiate alle quali va incontro in occasionali situazioni di lavoro;
- **natura restitutoria**: quando tendono a rimborsare al lavoratore l'anticipazione di costi di produzione del datore di lavoro.

I rimborsi spese vanno innanzitutto distinti in base all'ambito territoriale e cioè per trasferte effettuate:

- nello stesso comune in cui opera l'azienda;
- fuori dal comune in cui ha sede l'azienda.

TRASFERTE NEL COMUNE dove si trova la sede di lavoro del dipendente o amministratore - I relativi rimborsi sono imponibili in capo al dipendente/amministratore, con l'unica eccezione delle spese di trasporto (taxi, mezzi pubblici) comprovate da documentazione rilasciata dal vettore, con esclusione, quindi, di quelle sostenute per uso di mezzi propri del lavoratore (art. 48.5; R.M. 16.7.02 n. 232; R.M. 5/879 del 10/08/1994).

Si limita la natura restitutoria alle sole spese sicuramente documentate e si esclude la natura risarcitoria di eventuali compensi del disagio affrontato per gli spostamenti nell'ambito del territorio stesso.

TRASFERTE FUORI DAL TERRITORIO COMUNALE - Sono considerate tali le trasferte in un Comune diverso da quello in cui si trova la sede abituale di lavoro e da esso distante almeno 10 Km. Per tali tipi di trasferte sono previsti tre metodi di rimborso/indennizzo differenziati, con i relativi trattamenti fiscali.

1) **Rimborso a piè di lista o analitico**: le spese documentate e riassunte in un'apposita nota spese vengono analiticamente rimborsate dal datore di lavoro. Non è necessario che i giustificativi di spesa siano intestate al dipendente, ma devono risultare sostenute nei luoghi e nel tempo della trasferta (C.M. 16.07.98, n. 188/E). Tali somme non costituiscono reddito tassabile per il lavoratore dipendente / amministratore.

Può trattarsi di spese di:

- vitto e/o alloggio - (art. 95.3) cumulativamente sono deducibili per l'impresa nel limite massimo giornaliero di € 180,75 per trasferte nazionali o € 258,22 per trasferte all'estero (spese sostenute da dipendenti o da collaboratori);

- altre spese documentabili o meno (es. lavanderia, telefono, mance, parcheggio, ecc.): sono interamente deducibili per l'impresa; non sono imponibili in capo al dipendente, per spese sostenute giornalmente, fino a € 15,49 per trasferte in Italia o € 25,82 per trasferte all'estero.

Documentazione necessaria per la deducibilità dei rimborsi:

- lettera d'incarico,
- nota spese del dipendente (deve essere nominativa, dettagliata, documentata e sottoscritta e contenere anche il dettaglio di eventuali "altre spese non documentabili"),
- pezze giustificative delle spese sostenute (fatture, ricevute fiscali, scontrini, biglietti aerei, ferroviari, pedaggi autostradali,...) ovviamente recanti date e orari concordanti con la lettera d'incarico. E' opportuno che il documento sia intestato al dipendente o alla società (con indicazione anche del nominativo del dipendente). La Circolare n. 6/E/2009 ha rivisto l'obbligo di cointestazione della fattura, prevedendo che i dati dei dipendenti o dei fruitori della prestazione siano indicati alternativamente nel corpo della fattura oppure in un'apposita nota ad essa allegata. La condizione indispensabile per la deducibilità delle spese comprovate da documento non intestato (es. scontrino fiscale) è che le stesse risultino sostenute nel luogo e nei tempi della trasferta e siano inserite nella nota riepilogativa (C.M. 188/98). Vedi anche Cass. n. 6650/2006, 14570/2001, 630071998.

2) **Rimborso forfetario**: è un'indennità prestabilita corrisposta a prescindere dalle spese effettivamente sostenute dal dipendente. Le indennità forfetarie non sono imponibili in capo al dipendente entro il limite di:

- € 46,48 al giorno per trasferte in Italia,
- € 77,47 al giorno per trasferte fuori confine,

al netto delle spese di viaggio e trasporto sostenute e documentate, in quanto aventi natura risarcitoria quale compenso di altre spese e del disagio derivante dalla prestazione di lavoro in regime particolare.

La parte dell'indennità eccedente i predetti limiti è considerata di natura retributiva.

Tali limiti valgono per intero anche se la missione viene portata a termine in meno di una giornata o non comporti il pernottamento del dipendente (C.M. 23.12.97 n. 326/E).

Per l'impresa le indennità corrisposte sono deducibili senza limite.

E' necessaria la lettera d'incarico, ma non serve documentare le spese sostenute, se non quelle di viaggio e trasporto, nel caso in cui, sommate all'indennità corrisposta, si superano i suddetti limiti di esenzione.

3) **Rimborso misto**: le indennità forfetarie nei limiti degli importi previsti per il rimborso forfetario vengono ridotte di 1/3 (€ 30,99 in Italia o € 51,65 all'estero) qualora l'azienda rimborsi al dipendente o le spese di vitto o le spese di alloggio; se l'azienda rimborsa al dipendente entrambe le spese in forma analitica, gli importi vengono ridotti di 2/3 (€ 15,49 in Italia o € 25,82 all'estero).

In caso l'azienda fornisca al dipendente una somma a valere sul rimborso delle spese che il dipendente dovrà sostenere è necessario contabilizzare un "sospeso di cassa" fra i crediti e tale erogazione è fuori campo Iva (art. 2.3 lett. a) Dpr. 633/72).

Le spese che il dipendente dovesse sostenere, a titolo di rappresentanza previa comunque l'autorizzazione dell'azienda, che non siano qualificabili come spese di trasferta o di viaggio devono essere intestate all'azienda stessa che procederà alla registrazione secondo le regole ordinarie

RIMBORSO SPESE DI VIAGGIO E DI TRASPORTO

Se afferenti a spese autorizzate e documentate, anche se sotto forma di indennità chilometrica:

- non costituiscono mai reddito in capo al dipendente / amministratore cui vengono rimborsate,
- sono deducibili per l'impresa.

Nota: le spese di trasporto (taxi, mezzi pubblici, auto a noleggio) sono assimilate a quelle di viaggio.

Vedere anche la R.M. 23.3.99 n. 54/E.

Nel caso di viaggi e trasporti in auto, se il dipendente utilizza un'auto per la trasferta, la deduzione per l'impresa delle relative spese è limitata in misura differente a seconda che il veicolo sia:

- di proprietà del dipendente - al dipendente spetta il rimborso da tabelle ACI relative alla propria auto; la società potrà dedurre il costo di percorrenza fissato nel tariffario ACI per autoveicoli di potenza non superiore ai 17 c. f. (benzina) o ai 20 c. f. (diesel);
- preso a noleggio dal dipendente - al dipendente spetta il rimborso della spesa sostenuta indipendentemente dall'auto usata; la società potrà dedursi la spesa corrispondente alla tariffa di noleggio relativa ad autoveicoli di potenza non superiore ai 17 c. f. (benzina) o ai 20 c. f. (diesel);
- di proprietà dell'impresa (o acquisito in leasing – noleggio)
 - se non è dato in uso promiscuo al dipendente, limite di deduzione - ammortamento e costi di gestione deducibili al 40%;
 - se è dato in uso promiscuo al dipendente per più di metà del periodo di imposta o di possesso, l'impresa si deduce il 90% di tutti i costi.

COMPENSI E RIMBORSI SPESE A DIPENDENTI E ASSIMILATI (CO.CO.CO E CO.CO.PRO)

		Imponibilità per il percipiente	Deducibilità per l'erogante
COMPENSI E RIMBORSI SPESE A DIPENDENTI E ASSIMILATI ANNO 2009	Erogati entro il 31/12/2009	Reddito 2009	Deducibilità 2009
	Erogati entro il 12/01/2010	Reddito 2009	Deducibilità 2009 (criterio di competenza)
	Erogati dal 13/01/2010	Reddito 2010	Deducibilità 2009 (criterio di competenza)

N.B.: per le imprese si applica, in ogni caso, il principio di competenza.

PRESTITO / DISTACCO DEL PERSONALE PRESSO TERZI

Il distacco/prestito del personale è ammesso se temporaneo, non definitivo, e posto in essere nell'interesse del datore di lavoro distaccante. Il prestito/distacco non modifica lo stato giuridico del dipendente, né dà luogo alla nascita di un nuovo diverso rapporto di lavoro; pertanto continuano a gravare sulla società distaccante, titolare del rapporto di lavoro, tutti gli obblighi gestionali ed amministrativi concernenti il dipendente (retribuzioni, contributi, previdenza, amministrazione, aspetti fiscali, ecc.) che costituiscono costi di esercizio deducibili ai fini del reddito d'impresa.

Iva: il rimborso ricevuto dall'impresa distaccante è fuori campo Iva ai sensi dell'art. 8.35 L. n. 67/98 per la parte riferita al costo vero e proprio del personale distaccato (stipendi netti, oneri previdenziali, ritenute fiscali). La parte eccedente viene considerata compenso per la messa a disposizione di un proprio prestatore d'opera e come tale soggetta all'aliquota Iva del 20%. Quando il prestito del personale avviene tra un soggetto residente ed uno estero si possono delineare le seguenti fattispecie:

- soggetto distaccante residente, soggetto distaccatario non residente, senza stabile organizzazione nello Stato: l'operazione è per l'intero importo fuori campo Iva (art. 7.4 lett. d), DPR 633);
- soggetto distaccante non residente (con propria posizione Iva in Italia), soggetto distaccatario residente: l'operazione è fuori campo ai sensi dell'art. 8.35 L. n. 67/98 per la parte considerata rimborso dei costi, soggetta ad Iva con aliquota ordinaria del 20% per la parte che eccede il puro rimborso;
- soggetto distaccante non residente (senza propria posizione Iva in Italia), soggetto distaccatario residente: il distaccatario residente deve procedere all'emissione di una autofattura ai sensi dell'art. 17.3 del Dpr 633/72 considerando fuori campo ai sensi dell'art. 8.35 Legge n. 67/98 solo la parte considerata rimborso dei costi ed assoggettando ad Iva 20% il residuo.

R.A.E. n. 346/2002 - Il prestito di personale è **soggetto** ad Iva se si inquadra nel contesto di una prestazione complessa (es. affitto di macchinari e prestito del personale); l'intero corrispettivo è soggetto ad Iva.

Imposta di registro: la convenzione posta in essere tra distaccante e distaccatario sconta l'imposta di registro in termine fisso; se sono concluse tramite scambio di corrispondenza, solo in caso d'uso.

Irap: sia i rimborsi ricevuti dal distaccante, sia l'onere sostenuto dal distaccatario, non concorrono alla formazione della base imponibile.

R.a.: Non sono assoggettabili a r.a. i redditi di lavoro dipendente, i fringe benefit (auto aziendale, abitazione ecc.) e i rimborsi spese percepiti da personale estero distaccato in Italia e ivi tassato (anche se erogati direttamente dalla distaccataria residente) Ris. Direzione Regionale Veneto n. 23753 del 15.6.01.

Lavoro interinale - Vedi paragrafo: Lavoro interinale.

DIPENDENTI CHE LAVORANO ALL'ESTERO

I dipendenti che lavorano all'estero pur conservando la residenza in Italia, hanno diritto al recupero delle imposte pagate all'estero sotto forma di credito di imposta (R.A.E. 18.1.2002 n. 12).

TRASFERTISTI - Art. 51

Si tratta dei lavoratori tenuti per contratto a svolgere le proprie prestazioni in luoghi sempre diversi e per i quali, mancando una sede fissa di lavoro, non è possibile parlare di trasferta. Le indennità o maggiorazioni di retribuzione attribuite loro contrattualmente per tutti i giorni retribuiti, non sono legate alla effettuazione o meno di una trasferta. Tali indennità o maggiorazioni di retribuzione sono imponibili, sia ai fini fiscali che previdenziali, nella misura del 50% del loro ammontare.

PATTO DI NON CONCORRENZA

L'art. 2125 sancisce che il patto con il quale si limita lo svolgimento dell'attività del prestatore di lavoro per il tempo successivo alla cessazione del contratto, è nullo se non risulta da atto scritto, se non è pattuito un corrispettivo e se il vincolo non è contenuto entro determinati limiti di oggetto, di tempo e di luogo. La durata non può essere superiore a 5 anni per i dirigenti ed a 3 anni per gli altri.

Per il datore di lavoro, alla maturazione del corrispettivo del patto, si possono presentare due strade: - capitalizzazione del costo, se si ritiene (in base al Oic n. 24) siano produttivi di benefici per l'impresa lungo l'arco temporale di più esercizi (attenzione al consenso del Collegio sindacale); - imputazione a costo di esercizio, in caso contrario. La scelta civilistica condiziona il comportamento fiscale (art. 108.3).

Per il lavoratore il compenso concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

CESSIONE DI BENI CHE L'AZIENDA PRODUCE O COMMERCIALIZZA A PREZZO RIDOTTO

Ai sensi dell'art. 51.3 Dpr 917/86 la differenza tra il prezzo di listino/valore normale e l'importo eventualmente corrisposto dal dipendente al lordo dell'Iva, concorre a formare il reddito del dipendente/collaboratore. La documentazione che l'azienda deve rilasciare al dipendente è quella ordinaria.

OPERAZIONE A PREMIO e VIAGGI PREMIO

In caso di assegnazione di premi in ambito di operazioni a premio (DPR 430/2001), l'operazione è riconducibile, anche se il premio è corrisposto da terzi, a reddito di lavoro dipendente e pertanto da assoggettare a ritenuta a titolo d'acconto ai sensi art. 23/600 (R.M. 101 del 27.07.05).

OMAGGI AI DIPENDENTI

Gli omaggi a dipendenti rientrano tra i costi del personale deducibili nei limiti posti dagli art. 51, 95 e 100.

I viaggi premio generano per l'impresa un costo deducibile quale liberalità in natura, anche se il viaggio è ampliato ai familiari. In capo al dipendente, diviene compenso in natura tassabile, per la parte eccedente i limiti di legge.

Sono **interamente deducibili** ai sensi dell' art. 95.1 e **non** costituiscono reddito per il dipendente:

- gli omaggi fatti in occasione di ricorrenze o festività, riguardanti l'azienda e/o i dipendenti;
- gli omaggi rivolti alla generalità o a categorie di dipendenti (la C.M. 326/97 precisa che categoria deve essere inteso in senso lato, quindi anche tutti i dipendenti che si sposano, ai quali nasce un figlio, ecc);
- gli omaggi il cui valore normale complessivo annuo non supera € 258,23: se il limite viene superato, il valore concorre per intero a formare il reddito del dipendente;
- i sussidi occasionali, indipendentemente dal valore, se sono concessi:
 - in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente;
 - a favore dei dipendenti vittime dell'usura;
 - a favore dei dipendenti ammessi a godere delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguiti a seguito di rifiuto opposto a richieste estorsive.

Sono **deducibili entro il limite del 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente** ai sensi dell' art. - 1- le erogazioni che rientrano tra le spese ricreative (es. brindisi augurali e pranzi sociali; in questo senso C.T.C. Sez. XII dec. n. 2662 del 25.5.94);

Ai fini Iva - La R.M. n. 666305 del 16.10.90 ha disposto l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti di beni non oggetto dell'attività dati in omaggio ai dipendenti. Pur essendoci delle interpretazioni contrarie, si consiglia di non detrarre l'Iva sugli acquisti di omaggi a dipendenti; la corrispondente cessione gratuita costituisce operazione fuori campo Iva ai sensi dell' art. 2.2 n. 4 (al contrario, la cessione di beni oggetto dell'attività è sempre soggetta ad Iva).

Inps: gli omaggi a dipendenti sono soggetti a contribuzione previdenziale solo se costituiscono benefit per il dipendente.

Valore normale - Per valore normale si intende il prezzo mediamente praticato per i beni ed 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 acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Per le aziende che effettuano cessioni ai grossisti si dovrà fare riferimento al prezzo medio, al lordo dell'Iva,

praticato ai grossisti, sulla base di eventuali listini, senza tener conto degli sconti d'uso.

SERVIZIO DI TRASPORTO

Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente e sono deducibili per l'impresa le spese per i servizi di trasporto - collettivo, - reso alla generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti, - per il trasferimento dalla abitazione (o centro di raccolta) al luogo di lavoro, - purché il servizio sia effettuato direttamente dall'impresa o - appaltato a terzi, purché il dipendente resti estraneo al rapporto con il vettore. Nulla vieta che il dipendente concorra in parte al costo del servizio (Assonime circ. 25/98; C.M. 326/97).

AZIONI AI DIPENDENTI - "STOCK OPTIONS"

Se l'assegnazione delle azioni è rivolta alla generalità dei dipendenti o a determinate categorie di dipendenti (art. 51.2, lett. g) il valore delle azioni stesse, fino ad un massimo di € 2.065,83 per ciascun periodo d'imposta (che operano come una franchigia), non concorre a formare reddito da lavoro dipendente.

Se i dipendenti beneficiano di diverse assegnazioni di azioni nello stesso periodo, sia a titolo gratuito che oneroso, si dovrà procedere alla somma per verificare che questa non ecceda il suddetto limite e la parte eccedente verrà assoggettata a tassazione quale reddito di lavoro dipendente (RM n. 97/E del 24/07/05).

La non imponibilità è esclusa qualora, prima del decorso di tre anni dalla assegnazione, vengano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o cedute (R.M. 3/E/2002). Qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo di imposta in cui avviene la cessione.

Determinazione del valore: per le azioni **quoted**, si fa riferimento al valore normale (ai sensi dell' art. 9); per le azioni **non quoted**, si fa riferimento al valore del patrimonio netto della società e non al patrimonio contabile, valore risultante da una relazione giurata di stima cui si applica l'art. 64 del C.P.C., redatta da soggetti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti, ragionieri e revisori contabili (C.M. 112/E/1999).

Vi è una diversa disciplina se i piani di stock option sono individuali, rivolti, cioè, a determinati dipendenti.

Fino a prima del 4/7/2006, i piani di stock option venivano agevolati nella tassazione; in seguito ai D.L. 223 e 262/2006 con la modifica della lettera g-bis Tuir il mantenimento del regime di imposta sostitutiva del 12,50% si ha ora solo se:

- l'opzione sia esercitabile non prima che siano scaduti tre anni dalla sua attribuzione;
- al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti quotata in mercati regolamentati;
- possesso per 5 anni dall'opzione del valore dell'importo delle azioni che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente.

La R.M. 7.11.2007, n. 316/E ha ritenuto applicabili le agevolazioni fiscali alle opzioni esercitate nel rispetto del periodo minimo prescritto e derivanti da piani stock option partiti prima dell'entrata in vigore della nuova normativa, anche quando alcuni dipendenti abbiano già esercitato il loro diritto di opzione senza rispettare il requisito del vesting period minimo, mentre la R.M. 12.12.2007 n. 366/E ha fornito precisazioni sulla decorrenza delle nuove disposizioni.

TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

L'art. 105 disciplina la deducibilità degli oneri relativi alle prestazioni di lavoro da accantonarsi annualmente per competenza per essere poi corrisposti alla cessazione del rapporto. Le quote di indennità non dedotte negli esercizi di competenza non possono essere recuperate in seguito; ci sono tuttavia due risoluzioni (R.M. 9/1192 dell'1.7.80 e n. 9/1189 del 6.5.76) che ammettono il recupero solo al momento del licenziamento.

Con l'introduzione della riforma della previdenza complementare diventa un obbligo effettuare il calcolo del Tfr maturato con periodicità mensile, in quanto necessario per versare tale importo ai relativi fondi di previdenza scelti dai lavoratori o al Fondo di Tesoreria dell'Inps. In sostanza solo per le imprese con meno di 50 addetti rimane la possibilità di mantenere il Tfr maturato in azienda, con le medesime scritture contabili utilizzate in passato; tale opzione si può sovrapporre, nella medesima azienda, con l'obbligo di devoluzione del Tfr maturato ai Fondi di previdenza complementare scelti da altri dipendenti. Per le aziende con almeno 50 addetti il Tfr non rimane più in azienda, nonostante la scelta del dipendente in tal senso, ma si deve provvedere al versamento al fondo di Tesoreria dell'Inps. In azienda rimane solo il Tfr maturato fino al 31.12.06, che deve essere rivalutato annualmente.

In caso di devoluzione del Tfr maturato, cambia la natura contabile del valore, che deve pertanto essere inserito nello Stato patrimoniale non più in qualità di fondo Tfr, ma come debito a breve che è periodicamente annullato al momento del versamento. Nella nota integrativa è richiesta l'indicazione delle scelte operate dai lavoratori dipendenti in merito alla destinazione del Tfr maturato dall'1.1.07.

Dunque le scelte possono essere così riassunte:

1. Il Tfr è rimasto in azienda.
2. Il Tfr è stato destinato ad un fondo di previdenza complementare.
3. Il Tfr è stato destinato al Fondo pensione istituito presso l'Inps.

Gli accantonamenti per trattamenti di fine rapporto riguardano:

a - Fondo trattamento di fine rapporto (disciplinato dall'art. 2120), appostato

c.e. B. 9.c Trattamento di fine rapporto - s.p. C Fondo trattamento di quiescenza e simili;

- b - Fondi di previdenza, quali fondi pensione interni, sostitutivi o integrativi (art. 2117), appostati
c.e. B.9.d Trattamento di quiescenza - s.p. B.1 Fondo trattamento di quiescenza e simili;
- c - Fondi indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia, appostati
c.e. B.9.d Trattamento di quiescenza - s.p. B.3 Altri fondi per rischi ed oneri;
- d - Fondi indennità percepite da sportivi professionisti, appostati
c.e. B.9.d Trattamento di quiescenza - s.p. B.3 Altri fondi per rischi ed oneri;

- Per l'accantonamento dell'indennità maturata nell'esercizio, a seconda della destinazione:

Ind. licenziamento maturata c.e. B.9.c	a	Fondo trattamento fine rapporto lavoro subordinato s.p. C
Indennità licenziamento maturata c.e. B.9.c	a	Debiti v/so Fondi Pensione s.p. D.14
Indennità licenziamento maturata c.e. B.9.c	a	Debiti v/so Tesoreria Inps s.p. D.13

I maggiori accantonamenti necessari per adeguare il fondo indennità a sopravvenute modificazioni normative e retributive (art. 105) sono fiscalmente deducibili:

- per intero nell'esercizio dal quale hanno effetto le modificazioni, o
- per quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi.

Civilisticamente devono essere imputati per intero all'esercizio in cui è sorto l'obbligo di adeguamento.

Se fiscalmente si intende suddividere in tre esercizi, occorrerà recuperare sull'Unico tra le variazioni in aumento i 2/3 dell'importo (oppure l'intero importo allocando poi 1/3 tra le variazioni in diminuzione); nei due successivi esercizi variazioni in diminuzione per 1/3.

- Per l'adeguamento (intero ammontare):

Indennità licenziamento maturata	a	Fondo trattamento fine rapporto lav. subordinato
----------------------------------	---	--

Se c'è una **POLIZZA ASSICURATIVA** per garantire il trattamento di fine rapporto ai dipendenti, il valore non deve essere compensato ma deve essere inserito in attivo di s.p.; Polizza Tfr - Dipendenti va inserito tra Crediti verso altri C.II.5 o Attività finanziarie immobilizzate B.III.2 lett. d, a seconda della natura.

Al pagamento dei premi:

Polizza Tfr – Dipendenti (voce di s.p.)	a	Banca c/c
---	---	-----------

- alla fine di ciascun esercizio, per la quota di competenza:

Indennità licenziamento maturata	a	Fondo Tfr – Dipendenti
----------------------------------	---	------------------------

- al momento della cessazione del rapporto, per la liquidazione dell'indennità accantonata:

<p style="text-align: center;">==/==</p> Fondo Tfr - Dipendenti Indennità licenziamento liquidata (quota Tfr relativa all'esercizio in corso) Indennità di preavviso (in caso di licenziamento senza preavviso)	a	Dipendenti c/ liquidazione
Dipendenti c/liquidazione	a	<p style="text-align: center;">==/==</p> Banca c/c Erario c/ritenute

- al momento dell'incasso del capitale assicurato (polizze ante 1.1.96):

<p style="text-align: center;">==/==</p> Cassa o Banca c/c (per l'importo netto incassato) Imposte Indeducibili (ritenuta 12,50%)	a	<p style="text-align: center;">==/==</p> Polizza Tfr – Dipendenti (tot. premi pagati) Proventi vari (differenza al lordo imposta tra premi pagati e capitale riscosso; da riprendere nella dichiarazione dei redditi)
--	---	--

- al momento dell'incasso del capitale assicurato (polizze dal 1.1.96):