

Udine, 09 dicembre 2021

Oggetto: Adempimenti di fine anno – Chiusura per ferie il 24 e 31 dicembre 2021.

Circolare numero 029/2021

***In occasione delle Festività natalizie lo Studio chiuderà
nell'intera giornata di venerdì 24 e venerdì 31 dicembre 2021***

Adempimenti di fine anno:

In sintesi

A fine 2021 il datore di lavoro (sostituto d'imposta) deve operare il conguaglio IRPEF di fine anno tenendo conto di tutti i compensi erogati a ciascun collaboratore, sia in denaro, sia in servizi, sia in natura (fringe benefits). Il percipiente può chiedere di tener conto anche di compensi percepiti da altri sostituti d'imposta. I compensi erogati entro mercoledì 12 gennaio 2022 si considerano percepiti nel 2021.

I termini di consegna della CU-Certificazione Unica ai dipendenti/assimilati e degli autonomi, nonché l'inoltro della CU in modalità telematica all'Agenzia delle Entrate, risultano ordinariamente fissati al 16 marzo anche se, nel corso degli anni, sono spesso stati oggetto di proroga. Prima di tale scadenza si rende necessario completare tutte le operazioni di conguaglio che risulta – in ogni caso – preferibile esaurire nel corso delle elaborazioni di dicembre in modo da evitare correzioni successive.

Le novità introdotte nel corso di quest'anno che influiscono sulle operazioni di conguaglio e sugli adempimenti di fine anno vengono di seguito evidenziate con la dicitura "**novità 2021**". Viene riproposto comunque un riassunto a conferma della normativa vigente in materia.

Approfondimento

Al fine di effettuare correttamente le operazioni di conguaglio fiscale di fine anno il sostituto d'imposta dovrà tener conto:

- a) di eventuali situazioni di mancato o parziale pagamento delle retribuzioni ai dipendenti per indisponibilità finanziaria;
- b) dell'obbligo di inviare la CU all'Agenzia delle Entrate in via telematica entro il 16 marzo 2022 (salvo proroghe) affinché l'Agenzia possa predisporre la "Dichiarazione dei redditi/ 730 - precompilato";
- c) dei benefit, ovvero dei beni e servizi (propri e di terzi), concessi ai dipendenti entro il 12 gennaio 2022 attribuendo agli stessi un valore convenzionale o di mercato.

Per quanto indicato ai punti che precedono si rende urgente informare lo Studio se quanto erogato ai dipendenti/collaboratori sia diverso da quanto risultante dai cedolini paga, e ciò affinché:

- vengano esclusi dal conguaglio fiscale (e quindi dalla CU-Certificazione Unica) gli imponibili e le imposte dei mesi per i quali gli stipendi stessi non sono stati erogati (o sono stati erogati solo parzialmente) né si preveda di erogarli entro il 12.1.2022 (gli stipendi non corrisposti andranno poi in cumulo con i redditi dell'anno in cui verranno effettivamente erogati);
- vengano rettificate le denunce mensili INPS "Uniemens"; su tali denunce infatti, possono essere poste a compensazione, in riduzione del debito contributivo, le sole prestazioni previdenziali INPS effettivamente corrisposte dal datore di lavoro al lavoratore. La giurisprudenza in proposito ritiene che il datore di lavoro sia imputabile del reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato/truffa aggravata/nei

confronti dell'INPS quando, pur non avendo erogato le retribuzioni, esponga sulla modulistica "Uniemens" un debito contributivo verso l'INPS inferiore (appunto perché ha posto a proprio credito l'ammontare dell'indennità di malattia, maternità, assegni familiari, cassa integrazione, ecc... senza averle realmente corrisposte).

Si ricorda che il modello "Uniemens" è un documento informatico che lo Studio – in applicazione degli adempimenti di legge – invia mensilmente all'Inps, in conformità a quanto riportato sul Libro Unico del Lavoro, nel presupposto che quanto ivi indicato venga effettivamente corrisposto ai dipendenti/collaboratori;

- vengano esclusi dalle operazioni di conguaglio i compensi erogati agli amministratori e ai dipendenti dopo il 12 gennaio 2021; tali compensi troveranno imputazione nell'anno fiscale 2022.

Con riferimento al punto (c) è necessario ricordare che il sostituto d'imposta, nel calcolare la tassazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, deve tener conto della quota parte di retribuzione erogata ai dipendenti/collaboratori e loro familiari sottoforma di beni e servizi.

Questo Studio, per poter effettuare correttamente le operazioni di conguaglio di fine anno, ha la necessità di avere notizia di tutti i **benefits o compensi in natura** concessi nel 2021, quali a mero titolo esemplificativo:

- veicoli aziendali concessi in uso promiscuo ai dipendenti/collaboratori;
- fabbricati dati in uso ai dipendenti/collaboratori;
- polizze assicurative, anche cumulative, stipulate a favore dei dipendenti;
- valore delle cassette natalizie;
- prestiti concessi ai dipendenti;
- telefoni cellulari concessi in uso promiscuo;
- sconti su merci e prodotti aziendali;
- distribuzione di buoni spesa/ buoni carburante e simili;
- assegnazioni di welfare aziendale.

Se la somma del valore normale di tutti i beni ceduti al singolo dipendente/collaboratore (buoni spesa, cassette natalizie, ecc.) e dei servizi prestati (veicoli, prestiti, sconti, ecc.) non supera complessivamente nell'anno **€ 516,46 (novità 2021)** tale valore non concorre a formare il reddito del percipiente. Se invece, i beni o i servizi hanno un valore superiore, l'intero ammontare sarà considerato reddito ed assoggettato a tassazione e contribuzione.

Con riferimento al c.d. welfare aziendale rammentiamo che:

- le opere e servizi per finalità sociali (di cui all'art.51, comma 2, lett. f del TUIR) concessi a dipendenti e familiari dei dipendenti/collaboratori;
- le somme, servizi e prestazioni di educazione e istruzione e per l'assistenza a familiari anziani e/o non autosufficienti (di cui all'art.51, comma 2, lett. f-bis e f-ter del TUIR) concessi ai familiari dei dipendenti/collaboratori;

di per sé non concorrono a formare il reddito e pertanto non vengono presi in considerazione per il raggiungimento del limite dei € 516,46. Deve comunque trattarsi di erogazioni concesse a tutti i dipendenti o a categorie di dipendenti e previste da contratto o regolamento aziendale.

Con riferimento ai **buoni spesa** emessi da terzi (negozi, supermercati, distributori di carburante, ecc.) acquistati dal datore di lavoro e distribuiti ai dipendenti, questi concorrono, unitamente agli altri benefit, al raggiungimento del limite complessivo annuo di 516,46 €. Non è richiesto che debbano essere destinati alla generalità o categorie di dipendenti: pertanto tali erogazioni possono essere fatte anche ad un solo dipendente. Si ricorda che i buoni spesa devono essere nominativi, non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi. Il valore nominale degli stessi, in cumulo

con gli altri benefit, concorre a raggiungere il limite di esenzione citato (516,46 €) anche se assegnati a seguito di obbligo derivante da CCNL nell'ambito delle erogazioni a titolo di welfare aziendale (ad es. in applicazione del CCNL metalmeccanici Federmeccanica o API).

Pur in mancanza di specifiche indicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate si ritiene che la "cena aziendale" di fine anno non debba essere tassata in capo al dipendente come fringe benefit (né concorrere al raggiungimento dei 516,46 € di esenzione), in quanto può essere fatta rientrare tra le erogazioni con finalità di "educazione, istruzione, ricreazione" previste all'art.100 del TUIR. In tale contesto si rammenta che l'azienda potrà dedurre, come per la somministrazione di alimenti e bevande, il 75% del costo sostenuto nel limite massimo del 5 per mille del costo del personale.

Le **erogazioni (liberali) in denaro** sono sempre soggette a tassazione in capo al percettore.

Conguaglio unificato

I dipendenti e collaboratori che nel 2021 hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati da parte di altri datori di lavoro, hanno facoltà di chiedere all'ultimo datore di lavoro di effettuare il conguaglio cumulando tutti i redditi percepiti in precedenza (conguaglio unificato). A tal fine è necessario che pervenga a questo Studio – al più tardi con le presenze di dicembre – la CU rilasciata dal precedente datore di lavoro.

Criterio di cassa allargato

a - Tassazione del reddito di lavoro dipendente

Si ricorda che ai redditi di lavoro dipendente ed assimilati è applicabile il cosiddetto principio di cassa allargato che considera percepiti dal dipendente, e quindi tassabili nel periodo d'imposta, anche i compensi riferibili all'anno 2021 ma corrisposti entro il 12 gennaio 2022.

I compensi corrisposti entro mercoledì 12 gennaio 2022 pertanto, parteciperanno alla formazione del reddito imponibile per il periodo d'imposta 2021 mentre i compensi corrisposti dopo il 12 gennaio saranno tassati con i compensi del 2022.

Per individuare la data del 12 gennaio, il momento da prendere a riferimento è quello in cui *"... il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore"*, CM 326/E del 23.12.1997.

In pratica, se il pagamento viene effettuato:

- con bonifico bancario: considerato che l'accredito sul c/c del beneficiario è subordinato ai termini previsti dalla normativa sui servizi di pagamento (PSD -D.lgs 11/2010) nonché agli orari in cui avviene la richiesta di bonifico (cioè quando si verifica il cosiddetto "cutoff" che varia da Istituto a Istituto) e che non è più consentito l'accredito con valuta fissa al beneficiario avente data precedente a quella dell'operazione, bisognerà accertarsi con la propria banca in quale data fare l'operazione affinché il compenso si renda disponibile sul conto del beneficiario entro il giorno 12 gennaio 2022;
- con assegno bancario: la data è quella indicata nell'assegno e l'uscita in contabilità deve essere rilevata con la medesima data;
- con strumenti di pagamento elettronico quali ad esempio carta di credito prepagata intestata al lavoratore, deve essere identificato il datore di lavoro che effettua il versamento, l'importo e la data dell'operazione;
- in contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro ha aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento, rendendo disponibile il compenso entro il giorno 12 gennaio 2022.

Si ricorda che dal 01.07.2018 il pagamento delle retribuzioni deve essere effettuato con mezzi tracciabili e non in contanti.

b - Determinazione del reddito d'impresa

Il principio di cassa allargato vale anche per quanto riguarda la deducibilità in capo alla società dei compensi corrisposti agli amministratori. Considerato infatti che i compensi spettanti agli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti e che sono deducibili dal reddito dell'erogante nel periodo d'imposta in cui i compensi stessi sono assoggettati a tassazione in capo all'amministratore, detti compensi saranno deducibili dal reddito 2021 della Società erogante solo se saranno corrisposti entro il 12 gennaio 2022.

Per quanto riguarda i compensi di lavoro dipendente e assimilato corrisposti ai dipendenti o ai collaboratori, la deducibilità segue sempre il criterio della competenza; le retribuzioni saranno deducibili nel periodo d'imposta 2021 anche se corrisposte dopo il 12 gennaio 2022.

c - Determinazione del reddito professionale

Per i professionisti che imputano i costi secondo il principio di cassa, invece, l'Agenzia delle Entrate con cir. 54/E del 19.6.2002 ha disposto che:

"In applicazione del principio di cassa assumono rilevanza, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, solo le spese effettivamente sostenute dal professionista o artista nel periodo d'imposta, nell'esercizio della professione o arte esercitata.

Si ritiene pertanto che i compensi corrisposti dal professionista a lavoratori dipendenti nel periodo dal 1 al 12 gennaio 2002, ancorché riferiti a prestazioni rese nel 2001, devono essere dedotti dal reddito del professionista nel periodo d'imposta in cui avviene l'effettiva e documentata corresponsione del compenso e pertanto nel periodo d'imposta 2002".

Infatti, il criterio (c.d. di cassa allargata), previsto dall'art.48, comma 1, ultimo periodo, del TUIR, trova applicazione solo in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati".

RIEPILOGO TRATTAMENTO PRINCIPALI BENEFIT AZIENDALI

Compensi in natura: vengono tassati al loro valore “normale” con la precisazione che i generi in natura prodotti dall’azienda sono valutati al prezzo normalmente praticato al grossista; i beni non prodotti ma commercializzati sono valutati al prezzo praticato sul mercato locale per beni della stessa specie. I beni ceduti ai dipendenti o a familiari a carico, non concorrono a formare il reddito imponibile se il valore calcolato con i criteri di cui sopra, non è superiore a € 516,46 nell’anno 2021. N.B: Qualora il valore dei beni ceduti superi tale plafond, l’intero importo diventa imponibile.

Servizi aziendali di trasporto casa-lavoro e ritorno: se organizzati dal datore di lavoro o affidati a terzi, e messi a disposizione della generalità o di categorie di lavoratori sono esenti da tassazione e da contribuzione.

Rimborso o pagamento delle spese di abbonamento al trasporto pubblico locale -TPL: le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei lavoratori (o a categorie determinate di dipendenti) per rimborsare l’acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari a carico, non concorrono alla formazione del reddito. Tali spese sono esenti da tassazione e da contribuzione anche se sono sostenute direttamente dal datore di lavoro, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto.

Somministrazioni di vitto tramite servizio mensa, convenzioni con ristoratori, c.d. servizio mensa diffuso mediante badge elettronico, buoni pasto cartacei sino a € 4,00 al giorno (il limite di esenzione passa a € 8,00 in caso di buoni pasto elettronici), rimborsi a piè di lista di ricevute di ristorante in occasione di trasferte fuori comune: sono esenti da tassazione. L’indennità sostitutiva di mensa è invece sempre soggetta a tassazione tranne quando l’erogazione è rivolta a lavoratori edili e ad altro personale occupato in cantieri mobili quando, in presenza di determinate condizioni, l’indennità sostitutiva di mensa rimane esclusa dal reddito imponibile entro il limite di 5,29 € giornalieri.

Uso di veicoli aziendali concessi a titolo gratuito e personale, determina una tassazione in capo al beneficiario in misura corrispondente al costo sostenuto dall’azienda per l’ammortamento, la manutenzione e i consumi dell’automezzo. Si ricorda che qualora l’automezzo sia utilizzato promiscuamente, ossia per necessità sia aziendali che personali a decorrere dal 1/07/2020 la valorizzazione del benefit risulta strettamente connessa con le date di immatricolazione e di concessione in uso del mezzo. Visti i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate (risoluzione 46/E del 2020), le situazioni possono essere le seguenti:

- **auto immatricolata entro il 30/06/20 ed assegnata al dipendente con contratto siglato entro il 30/06/20**: applicazione della precedente normativa (fringe benefit calcolato sul costo chilometrico non superiore a quello previsto da apposite tabelle ACI per una percorrenza forfettaria di 4.500 Km anno);
- **auto immatricolata dal 01/07/20 ed assegnata al dipendente con contratto siglato dal 01/07/20**: applicazione dei nuovi valori introdotti dalla legge di bilancio legati all’emissione di CO2 g/Km (si veda nostra circolare 41/2020);
- **auto immatricolata entro il 30/06/20 ed assegnata al dipendente con contratto siglato dal 01/07/20**: assoggettamento a contributi e imposte della differenza tra il valore normale dell’auto (individuando il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza o facendo riferimento a listini e tariffe di fornitori) e il costo relativo all’utilizzo effettuato nell’interesse del datore di lavoro “sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili”.

Concessione di prestiti senza interessi o a tasso agevolato: determina una tassazione calcolata su un valore corrispondente al 50% della differenza tra gli interessi calcolati al Tasso Ufficiale di Riferimento esistente a fine anno e gli interessi effettivamente praticati al lavoratore (se il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principale dell’Eurosistema resta a zero, non si determina alcun fringe benefit per il 2021).

Fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato: costituiscono una retribuzione in natura per un importo pari alla differenza tra la rendita catastale (canone di mercato in assenza di rendita catastale) aumentata di tutte le spese inerenti e quanto corrisposto dal lavoratore per il godimento del fabbricato stesso. Se al lavoratore viene fatto obbligo di dimora nell'alloggio, la base imponibile si riduce al 30% della differenza citata.

Utilizzo di opere e servizi di utilità sociale per finalità di educazione, istruzione, ricreazione assistenza sociale e sanitaria o di culto, istituite dal datore di lavoro a favore della generalità dei lavoratori e dei loro familiari: non costituisce retribuzione in natura. La "cena aziendale" di fine anno rientra in questa tipologia di servizi.

Somme in denaro, servizi e prestazioni erogati per la fruizione da parte di familiari dei dipendenti di 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: se offerti alla generalità o a categorie di dipendenti non costituiscono retribuzioni in natura.

Somme in denaro e prestazioni erogate dal datore di lavoro per servizi di assistenza a favore di anziani o familiari non autosufficienti dei dipendenti: se offerti alla generalità o a categorie di dipendenti non costituiscono retribuzioni in natura.

Uso del telefono cellulare aziendale: può essere tassato in base ai consumi rilevabili dalle bollette del gestore; non esiste una specifica previsione di tassazione forfettaria del costo della bolletta sulla base di un accordo motivato che salvaguardi l'inerenza del costo per l'impresa.

Rimborsi spese e/o chilometrici che non costituiscano indennità di trasferta: se effettuati in forma forfettaria sono sempre tassabili.

Rimborso chilometrico, indennità di trasferta e rimborsi di spese, pranzi e trasporti, ancorché documentati, sostenuti dal lavoratore in occasione di spostamenti o trasferte nell'ambito del territorio comunale, sede dell'azienda presso la quale il lavoratore è stato assunto o successivamente trasferito: sono sempre tassati. Nell'ambito del territorio comunale restano deducibili le sole spese di trasporto bus, taxi, ecc, comprovate dal biglietto emesso dal vettore.

Rimborsi spese o rimborsi chilometrici erogati ai lavoratori – sia in forma analitica che forfettaria – per recarsi dalla propria abitazione alla sede dell'azienda: sono sempre tassabili.

Contributi a fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale (anche versati dal datore di lavoro) per l'assistenza sanitaria: non concorrono a formare il reddito entro il limite massimo di € 3.615,20.

Polizze sottoscritte dal datore di lavoro a favore dei lavoratori per soddisfare esigenze personali (plz.fideiussorie), familiari (plz.famiglia) o a contenuto finanziario (unit/index linked) del dipendente: costituiscono integralmente reddito.

Polizze infortuni professionali, sottoscritte dal datore di lavoro a favore del lavoratore: non costituiscono reddito imponibile; polizze per infortuni extraprofessionali: costituiscono reddito imponibile.

Premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente non inferiore al 5 per cento da qualsiasi causa derivante, ovvero di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana: costituiscono reddito e danno luogo ad una detrazione d'imposta del 19%.

Polizze generiche per spese sanitarie sottoscritte dal datore di lavoro: costituiscono fringe benefits imponibile.

Polizze per la responsabilità civile dei dipendenti nell'adempimento delle loro funzioni: non costituiscono reddito.

Polizze a copertura del rischio di contrarre il COVID-19, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con circolare n.11 del 6 maggio 2020 i premi versati dal datore di lavoro per tali tipologie di polizze, se stipulate in favore della generalità o di categorie di dipendenti, NON concorrono a formare il reddito dei beneficiari.

IL CONCETTO DI "CATEGORIA DI DIPENDENTI"

Ricordiamo che i servizi mensa o i servizi equiparabili, le opere e servizi per finalità sociali (di cui all'art.51, comma 2, lett. f del TUIR) concesse a dipendenti e familiari dei dipendenti, nonché i servizi resi a fini di educazione e istruzione o per l'assistenza a familiari anziani e/o non autosufficienti (di cui all'art.51, comma 2, lett. f-bis e f-ter del TUIR) concesse ai familiari dei dipendenti, per non avere rilevanza ai fini reddituali, devono essere concessi a tutti i dipendenti o, eccezionalmente, a categorie di dipendenti.

In base alle indicazioni ministeriali per categorie di dipendenti si possono intendere non solo le categorie civilistiche (operai, impiegati, quadri, dirigente), ma anche ad esempio: *"tutti gli operai del turno di notte"*, *"tutti quelli di un certo livello"*. E' importante che *"la qualifica individuata sia sufficiente ad impedire in senso teorico che siano concesse erogazioni ad personam in esenzione totale o parziale di imposta"*. Tale valutazione andrà fatta con particolare rigore in aziende con un numero ridotto di dipendenti, specie nell'ipotesi in cui le categorie individuate finiscano per sovrapporsi al singolo dipendente.

MISURE CONFERMATE

Ricordiamo che dal mese di luglio 2020 il c.d. bonus Renzi è stato abrogato e sostituito dal "trattamento integrativo" e "dalla ulteriore detrazione". Tali misure sono già state applicate nel corso del 2021 pertanto, fatti salvi casi particolari, non si verificheranno – come accaduto per il conguaglio 2020 – situazioni di riconoscimento o di recupero di tali trattamenti.

RIMBORSO DELLE SPESE SOSTENUTE IN SMART WORKING

Con particolare riferimento all'eventuale rimborso delle spese sostenute dai dipendenti che hanno operato in modalità di smart working, tenuto conto di alcune richieste di chiarimento che ci sono pervenute, segnaliamo quanto segue.

Le spese di connettività, analogamente a quelle telefoniche, non rientrano in alcun modo nei beni e servizi esenti di cui all'art.51 del TUIR pertanto non sono agevolabili. Secondo l'Agenzia delle entrate il rimborso ai dipendenti delle spese sostenute per conto dell'azienda operando in modalità di smart working (ad es. connettività, energie elettrica, ecc.) per non avere natura reddituale deve effettuato solo in due modi:

- 1) in via analitica sulla base delle spese effettivamente sostenute dal dipendente, oppure;
- 2) in via analitica sulla base delle spese risparmiate dall'azienda.

Sebbene il conteggio analitico delle spese sostenute e/o di quelle risparmiate pare oggettivamente molto difficile da realizzare l'eventuale rimborso fisso a forfait non rientra in uno dei due metodi sopra evidenziati e pertanto diventa retribuzione a tutti gli effetti.

I principi di cui sopra sono contenuti nelle risposte ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 956-632/2021; n.314/2021 e n.328/2021.