

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

5. **CELLULARI, TABLET, PC PORTATILI**



5.1. L'ASSUNZIONE DELLA DISPONIBILITÀ DEI BENI DA PARTE DELL'AZIENDA DATORE DI LAVORO

Solitamente i PC portatili e i *tablet* vengono acquistati direttamente dall'azienda presso i fornitori abituali di strumenti elettronici, ed entrano così a far parte dei beni strumentali per la propria attività.

Una modalità diversa di acquisizione potrebbe, invece, riguardare i telefoni cellulari, soprattutto nel caso di un'azienda di medio-grande dimensione: in questo caso il rapporto contrattuale per i servizi telefonici avviene direttamente con l'operatore che mette a disposizione anche un certo numero di apparecchi (stesso modello e identiche caratteristiche), nel qual caso, il relativo costo sarà compreso nel canone periodico.

Ciò potrebbe non valere se vengono attribuiti modelli differenziati in funzione dell'inquadramento categoriale dei dipendenti (cosa possibile) anche al fine di rimarcare il diverso *status* interno, che renderebbe necessario l'acquisto diretto.

5.2. LA CONCESSIONE IN USO DEI BENI AL DIPENDENTE

Il cellulare, il computer portatile e il *tablet* sono strumenti di lavoro divenuti ormai di uso quotidiano.

La principale finalità per la quale vengono attribuiti al dipendente è senz'altro quella di agevolarne l'attività consentendogli di lavorare anche fuori dai locali aziendali aumentando la produttività, ma anche di renderlo rintracciabile, in caso di necessità, al di fuori del normale orario di lavoro.

La concessione in uso di tali strumenti avviene, normalmente, con la sottoscrizione di un apposito verbale di consegna nel quale sono elencati caratteristiche e tipologia dei prodotti - anche al fine di un controllo al momento della loro riconsegna per interruzione del rapporto di lavoro, ovvero di sostituzione per rotture/malfunzionamenti o obsolescenza tecnologica - e a cui dovrebbe essere allegato il documento contenente la *policy* aziendale che regola l'utilizzo.

Il verbale di consegna sostituisce il ben più complesso e inadatto contratto di noleggio (Tavola 1).

5. Cellulari, tablet, PC portatili

5.2. La concessione in uso dei beni al dipendente

Tavola 1 - Esempio di verbale di consegna

In considerazione delle modalità di svolgimento della sua prestazione di lavoro, in data odierna Le vengono assegnati i seguenti beni:

- telefono cellulare, modello al quale è stato assegnato il seguente numero
- un *personal computer* portatile, modello
- un tablet, modello

Tutti di proprietà dell'azienda.

Sarà suo dovere utilizzare tali beni nel rispetto delle specifiche norme d'uso, riassunte nell'apposita *policy* aziendale allegata e con la cura del "buon padre di famiglia".

Eventuali danni o smarrimenti saranno a Lei direttamente imputabili e ne dovrà rispondere secondo quanto stabilito dalla stessa *policy*, che prevede la procedura da seguire anche nel caso di furto.

In considerazione della Sua posizione gerarchica, Le è consentito utilizzare i suddetti strumenti anche per finalità personali nei limiti stabiliti nella allegata *policy*.

Come per altri "benefit", l'**assegnazione** a un proprio dipendente di un telefono cellulare o di un *personal computer* di proprietà dell'azienda o di un *tablet* può **rientrare** in una delle **seguenti ipotesi**:

- per uso esclusivamente aziendale;
- per uso promiscuo, ovvero con utilizzo in parte professionale e in parte per motivi personali;
- per uso esclusivamente personale.

Nella prima ipotesi il telefono cellulare o computer o *tablet* (ma lo stesso vale anche per altri strumenti elettronici di utilizzo meno comune come stampanti multifunzione) vengono assegnati per un utilizzo puramente strumentale alla prestazione lavorativa, ed il dipendente dovrà servirsene per pura finalità di servizio ed attenersi alle *policy* o istruzioni impartite dal datore di lavoro finalizzate a limitarne e, se del caso, sanzionarne un'utilizzazione per finalità personali.

Nell'applicazione pratica tuttavia, considerato che tutti gli strumenti in esame si prestano sia a un utilizzo strettamente lavorativo, sia a un utilizzo per finalità personali, per assicurarne l'utilizzo esclusivamente professionale dovrebbero essere imposte particolari precauzioni (es l'obbligo di riconsegna degli strumenti all'uscita o sistemi di controllo e monitoraggio a distanza) che mal si conciliano con le finalità di garantire una prestazione lavorativa "agile" ed una maggior produttività del dipendente.

Per tale motivo, l'attribuzione della facoltà di utilizzo promiscuo degli apparecchi in esame, ossia anche per finalità non aziendali, non solo risponde meglio alle esigenze di entrambe le parti, ma costituisce di gran lunga l'ipotesi più frequente di assegnazione. La *policy* interna potrà poi prevedere se l'utilizzo per finalità personali avvenga a titolo gratuito ovvero a fronte di un contributo da parte del dipendente, forfetario o analitico. Ciò dipenderà anche dai contratti di utenza telefonica e di utilizzo dati per le connessioni ad internet: se a consumo (oggi non usuale) o di tipo *flat*.

Solitamente nei verbali di consegna, ove redatti, o nelle *policies* interne, o non viene prevista alcuna disciplina sul diritto del datore di lavoro di richiedere la restituzione degli strumenti in parola, oppure viene inclusa una clausola come quella sotto riportata:

“Resta inteso che la Società potrà in qualsiasi momento richiedere la restituzione dei beni assegnati senza particolare preavviso”.

Una clausola come quella indicata nel riquadro, controfirmata dal dipendente per accettazione (oltretutto di presa in consegna dei beni), potrebbe rappresentare un pre-accordo alla revoca per qualsiasi motivo, che diverrebbe, quindi, una revoca consensuale. Così facendo, la riconsegna in caso di interruzione del rapporto di lavoro può avvenire senza alcun tipo di problemi, in modo istantaneo. In tali circostanze è d'uso che al dipendente venga lasciata la disponibilità della sim telefonica previo subentro nel contratto con l'operatore (o trasferimento ad altro gestore).

A diverse conclusioni si dovrebbe pervenire nel caso in cui tali strumenti, in particolare il cellulare, siano assegnati con facoltà di utilizzo personale, a titolo gratuito ovvero con un addebito forfettario dei costi sostenuti dall'azienda per tale utilizzo, e poi revocati in costanza di rapporto¹.

Si intende subito precisare che viene qui presa in considerazione solo l'ipotesi in cui i suddetti strumenti siano assegnati in uso promiscuo, cosa che avviene nella pressoché totalità dei casi.

Così come viene presa in considerazione solo l'ipotesi, assolutamente più frequente, che sia l'azienda stessa a stipulare direttamente con l'operatore di telefonia e internet i contratti per tutti gli strumenti di comunicazione aziendali. Ciò avviene, infatti, sia per una questione di convenienza economica, sia per una maggiore facilità gestionale e sia, eventualmente, per una più agevole esecuzione dei controlli. L'altra ipotesi, che vede i singoli utenti/detentori degli stessi strumenti, stipulare individualmente i contratti, per gli stessi motivi *a contrariis*, non sarebbe nemmeno presa in considerazione se non fosse per il fatto che è stata oggetto di una risposta a un interpello da parte dell'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E.

Nell'interpello la società istante affermava che era prassi mettere “*a disposizione di molti dipendenti telefoni cellulari per finalità esclusivamente aziendali*” e che “*il dipendente è autorizzato ad utilizzare il telefono cellulare anche per finalità diverse da quelle aziendali (c.d. “utilizzo privato”) ma, in tal caso è necessario che la chiamata venga preceduta da un prefisso identificativo, così da consentire il calcolo del traffico complessivo delle chiamate per l'utilizzo privato e l'addebito al dipendente dei costi relativi alle stesse*”. L'azienda, al fine di ridurre i costi e di permettere ai dipendenti di usufruire di tutte le funzionalità offerte dal telefono cellulare (impedite dalla *policy* interna), senza la necessità che gli stessi si

¹ Il problema in esame non si pone nel caso in cui il cellulare (o, eventualmente, anche gli altri strumenti tecnologici) siano assegnati per le sole finalità aziendali e, quindi, nello specifico interesse del datore di lavoro. In tal caso a quest'ultimo è riconosciuto un ampio margine di autonomia contrattuale, nel quale rientra anche la possibilità di revocare lo/gli strumenti di lavoro, in qualsiasi momento venuto meno il motivo (lavorativo) per il quale è stato/sono stati concesso/i.

5. Cellulari, tablet, PC portatili

5.3. Aspetti retributivi, fiscali e contributivi per il dipendente

dotino di un cellulare personale, propone di adottare una diversa metodologia gestionale del servizio.

Tale modalità prevede che:

- a) il dipendente acquisti direttamente il telefono;
- b) che lo stesso stipuli il contratto di servizi di telefonia con un operatore a sua scelta e,
- c) che l'azienda rimborsi il 50% delle spese di telefonia e traffico dati sostenute dal dipendente².

La tesi dell'azienda, cassata dall'Agenzia delle Entrate, era quella di ritenere tale rimborso escluso dalla determinazione del reddito imponibile del dipendente. L'Agenzia, negando la pertinenza di precedenti documenti di prassi della medesima e di interventi della Corte di Cassazione, richiamati dalla società, respinge la tesi interpretativa introdotta nell'interpello, sostenendo, molto opportunamente, che:

- a) *“nell'ipotesi rappresentata dall'istante, non emerge neanche il costo rimborsato riguardo il servizio di telefonia utilizzato nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, atteso che tale rimborso è determinato forfettariamente”*;
- b) *“che il collegamento tra l'uso del cellulare e l'interesse del datore di lavoro è inoltre dubbio in quanto il contratto relativo al servizio di telefonia e traffico dati è stipulato dal dipendente con il gestore da lui scelto, e non dal datore di lavoro che, limitandosi a concorrere al sostenimento dei costi, rimarrebbe estraneo al rapporto negoziale instaurato con il gestore telefonico”*, e
- c) *laddove “il legislatore non abbia indicato tale criterio forfettario [nelle disposizioni legislative, n.d.a.], i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, (...)”*.

5.3. ASPETTI RETRIBUTIVI, FISCALI E CONTRIBUTIVI PER IL DIPENDENTE

5.3.1. Aspetti retributivi

Premesso che sul concetto di “retribuzione” ci siamo più a lungo soffermati nella parte del volume dedicata ai temi giuslavoristici, e che sempre a tali fini occorra riferirsi alla disciplina dei contratti di lavoro, nazionale e territoriale, ciò non di meno sembra corretto svolgere alcune considerazioni a parte che potremmo definire di principio.

Come apparirà chiaro nel corso della lettura, è evidente che nessuna delle parti - azienda datore di lavoro e dipendente - ha un particolare interesse immediato ad estendere il

² Ci permettiamo di osservare come l'assunzione di tale metodologia appaia davvero strana per la finalità che l'azienda si propone di raggiungere, quella di riduzione dei costi. Riduzione che, alla luce delle attuali tipologie contrattuali offerte dai gestori telefonici e traffico dati, potrebbe consistere solo in una diminuzione dell'onere di gestione amministrativa, raggiunto a scapito del dipendente, costretto ad acquistare il telefono cellulare e a sopportare il 50% dei costi del servizio. Se il cellulare viene utilizzato “per finalità esclusivamente aziendali”, salvo il permesso di fare telefonate personali ben identificate, tale suddivisione dei costi appare realmente incoerente.

concetto di “retribuzione” ai “flexible benefit”, perché ciò comporterebbe un maggiore onere fiscale e contributivo che farebbe venire meno la convenienza a ricorrere a simili strumenti. È invece evidente che tale interesse può sussistere in capo al lavoratore dipendente in un’ottica prospettica, futura, sia nel caso in cui il rapporto di lavoro si concluda con il sopraggiungere dell’età pensionabile - in questo caso ai fini della determinazione del TFR - sia nel caso di risoluzione anticipata anche “consensuale” del rapporto, per gli effetti che un concetto “allargato” di “retribuzione” può avere sulla quantificazione dello stesso TFR e dell’indennità sostitutiva.

Tanto premesso, possiamo osservare che dal punto di vista retributivo, non sembra fuori luogo ritenere che in caso di concessione in uso, anche per finalità personali, degli strumenti in esame, ci si potrebbe trovare di fronte a un **reddito in natura** ai sensi dell’art. 2099 c.c., e a un “fringe benefit”, da valutare sia ai fini retributivi che contributivi e fiscali.

L’utilizzo per finalità personali di un bene aziendale a titolo gratuito o dietro pagamento di un corrispettivo inferiore a quello che un soggetto qualunque sosterebbe qualora dovesse acquisire la disponibilità del bene per conto proprio, potrebbe generare in capo al dipendente una utilità di certo valutabile economicamente e sussistente in quanto avente causa tipica e normale nel rapporto di lavoro cui sarebbe istituzionalmente connessa, anche se non strettamente correlata alla effettiva prestazione lavorativa.

L’approccio alla eventuale quantificazione della quota qualificabile come retribuzione in capo al dipendente diventa, di fatto, pragmatico.

Il fattore determinante è rappresentato, infatti, dal tipo di contratto di servizio stipulato con il gestore telefonico e della connessione a internet.

Se il contratto è di tipo *flat*, ossia che prevede telefonate e connessione illimitate nelle 24 ore a fronte di un canone fisso mensile, eventuali chiamate personali o utilizzo della connessione *web* per finalità non inerenti l’attività lavorativa non impatterebbe sui costi né sarebbe economicamente scorporabile dal costo dello strumento per finalità strettamente lavorative.

Nel caso innanzi rappresentato, nessun importo potrà essere identificato come riferibile all’uso personale e potrà qualificarsi come retribuzione nonché, anticipando le conclusioni, reddito imponibile ai fini IRPEF e contributivo.

Certo, si potrebbe ritenere che essendo lo strumento utilizzato anche per uso personale, una quota parte del costo fisso possa essere teoricamente attribuibile a tale uso. Tale ripartizione potrebbe essere logica laddove due soggetti decidono di dividersi i costi che sostengono per il rispettivo uso che ne fanno. Ma si porrebbe il problema: come determinare le rispettive quote: in proporzione al numero di telefonate di lavoro e personali effettuate?

Peraltro, la scelta aziendale di un piano tariffario di tipo *flat* è normalmente determinata dal maggiore controllo e prevedibilità dei costi aziendali, che diventerebbero in tal modo fissi e probabilmente inferiori a quelli derivanti da un contratto a consumo.

5. Cellulari, tablet, PC portatili

5.3. Aspetti retributivi, fiscali e contributivi per il dipendente

In conclusione, nel caso in cui sia applicata una tariffa di tipo *flat* l'utilizzo dello strumento per finalità anche personali, pur rappresentando un vantaggio economico per il dipendente, sarebbe difficilmente quantificabile e qualificabile come "fringe benefit". Per completezza va precisato che l'utilizzo smodato degli strumenti in esame per finalità personali ed in orario lavorativo, pur non comportando un aggravio del costo delle utenze, potrà rilevare comunque sotto il profilo disciplinare (cfr. *ex multis*, Cass. 17 febbraio 2017, n. 4262; Cass. 8 marzo 2010, n. 5546), inducendo l'azienda ad attivare dei filtri o a sottoporre l'utilizzo ad un controllo *a posteriori*, allo stesso modo in cui lo prevedono le regole aziendali che presidiano l'utilizzo del PC strumentale collocato nei locali dell'azienda³.

A diverse conclusioni si dovrebbe giungere qualora i contratti di servizi prevedano, in combinata o meno a un canone fisso, un addebito a consumo, per esempio un importo fisso come scatto alla risposta, o a tempo per telefonate a certi numeri verdi, ecc.

Premesso che dall'esame delle bollette criptate non è agevole risalire alle utenze telefoniche selezionate, uno strumento che viene frequentemente utilizzato dalle aziende è quello di definire dei codici identificativi delle chiamate per uso personale e di quelle connesse all'attività lavorativa, che dovrebbero essere digitati prima di comporre il relativo numero di telefono. Procedura che se adottata, dovrebbe essere specificata, unitamente all'esplicitazione delle conseguenze disciplinari per il mancato rispetto, nella relativa *policy* interna.

In tal modo, potrebbe essere individuato il costo, per l'azienda, dell'uso personale di tali strumenti.

A questo punto, se la stessa *policy* prevede che il dipendente rimborsi all'azienda il suddetto costo tramite pagamento diretto o trattenuta in busta paga - vedremo successivamente le problematiche in termini di IVA - lo stesso non potrà in alcun modo qualificarsi come retribuzione e, sempre anticipando le conclusioni, reddito imponibile ai fini IRPEF e contributivo.

Se, invece, la *policy* interna prevede per il dipendente, la facoltà di utilizzo anche per fini personali senza alcun addebito o trattenuta del controvalore come sopra determinato, o con un addebito forfettario, allora potrebbe sorgere il dubbio che tale valore, ovvero la differenza tra il controvalore suddetto e l'addebito *a forfait*, costituisca retribuzione in natura ai sensi dell'art. 2099 c.c.

In tale ultimo caso,, l'equivalente monetario di tale prestazione dovrebbe concorrere alla determinazione della base di calcolo del TFR, posto che l'erogazione è strutturalmente costruita come una prestazione non occasionale, come richiesto dall'art. 2120 c.c. Naturalmente, come già anticipato, per espressa previsione dell'art. 2120 i contratti collettivi, di ogni livello, possono disciplinare quali sono gli elementi rientranti nella retribuzione utile per il calcolo del TFR e se del caso escludere dalla suddetta retribuzione utile tale forma di retribuzione in natura.

³ Per un inquadramento generale del rapporto tra l'istituto della *privacy* regolato dal D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196 e la disciplina delle tutele nel rapporto di lavoro contenuto nella Legge 20 maggio 1970, n. 300, si veda A. Rapisarda, "Privacy e diritto del lavoro", in *Dir. prat. lav.*, n. 1/2010. Sul controllo a distanza dell'attività lavorativa si veda F. Rotondi, "Il cellulare aziendale tra benefit e controllo", in *Guida alle paghe*, n. 4/2017.

A nulla dovrebbero valere, invece, eventuali accordi limitativi in tal senso, stipulati dal datore di lavoro e dal dipendente anteriormente alla concessione del “benefit”, a meno che ciò non sia consentito dal CCNL, non essendo tale circostanza derogatoria, o eccezionale, espressamente prevista dal Codice civile.

A parere di chi scrive, il medesimo equivalente in denaro della prestazione *de qua* potrebbe concorrere alla formazione dell’indennità di mancato preavviso di cui all’art. 2121, atteso che, come già detto, tale erogazione è strutturalmente costruita come una prestazione non solo non occasionale, ma continuativa, come richiesto dallo stesso art. 2121. In questo caso, nessun limite potrebbe essere posto dalla disciplina contrattuale nazionale, non contenendo la norma testé citata, alcuna deroga o rinvio ai CCNL.

Dubbi sussistono, invece, sulla rilevanza del valore economico del “benefit” in commento ai fini del calcolo delle **mensilità aggiuntive**, ma su questo argomento rinviamo a quanto osservato nella Parte Quarta.

5.3.2. **Aspetti fiscali e contributivi**

A seguito del processo di armonizzazione della base imponibile introdotto dal citato D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, le considerazioni che seguono valgono sia per la determinazione del reddito imponibile IRPEF, sia della base di calcolo per l’applicazione dei contributi previdenziali e assistenziali.

In questo caso, però, per riprendere le conclusioni anticipate nel paragrafo che precede, è evidente che la problematica si pone nei casi in cui sia possibile individuare in modo specifico il costo per l’azienda riferito all’utilizzo personale degli strumenti in esame e che:

- il dipendente non subisca alcun addebito conseguente (ipotesi dell’utilizzo gratuito); che:
- il dipendente subisca un addebito forfettario che potrebbe rilevarsi inferiore al costo effettivo dell’uso personale.

Se il lavoratore corrisponde all’azienda esattamente l’importo riferibile all’uso personale (sia mediante pagamento diretto sia mediante trattenuta in busta paga), non si può configurare alcun tipo di retribuzione in natura⁴.

Per le tipologie di “benefit” in esame, il legislatore non ha previsto una disciplina specifica nell’ambito del ricordato art. 51, del TUIR. Ne consegue che ci si dovrà riferire ai criteri generali di determinazione del valore normale di cui all’art. 9, del TUIR così come richiamati dal comma 3, dell’art. 51.

Tali criteri prescrivono di considerare “*il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acqui-*

⁴ Così come è stato ritenuto che non possa configurarsi un reddito in natura il vantaggio che il dipendente potrebbe trarre dall’uso personale degli apparecchi per la comunicazione/connesione, che sia stato vietato dal datore di lavoro. A parte la rilevanza del comportamento scorretto sotto il profilo disciplinare, tale divieto sancisce la mancanza di “*volontà del datore di lavoro di effettuare una erogazione in natura a favore del dipendente*”. In tal senso, G. Galletti, “Il regime impositivo dei telefoni cellulari assegnati ai dipendenti”, in *Rass. trib.*, n. 5/2005.

5. Cellulari, tablet, PC portatili

5.3. Aspetti retributivi, fiscali e contributivi per il dipendente

siti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso".

Nella fattispecie in esame la **verifica** appare piuttosto semplice perché il prezzo o il corrispettivo pagato per i beni e i servizi della stessa specie sarebbe pari alla tariffa applicata dal gestore telefonico per le connessioni private.

Da ciò ne deriva che;

- se il dipendente può disporre dei suddetti mezzi anche per uso personale e a titolo gratuito, il valore normale del "benefit" sarebbe quantificabile nel costo addebitabile dal gestore per un analogo contratto con un utente privato;
- se tale disponibilità avviene a fronte del pagamento di un importo forfettario periodico, il valore normale del "benefit" sarebbe quantificabile nella differenza tra il suddetto costo addebitabile dal gestore per uso privato e la quota forfettaria corrisposta dal medesimo al datore di lavoro.

Prima di stabilire se tale valore ha effettivamente e definitivamente una rilevanza ai fini dell'imposizione personale sul reddito, occorre mettere a confronto il valore normale del "benefit" come sopra determinato per l'intero periodo d'imposta con l'ammontare del valore soglia di euro 258,23, ricordando che tale confronto va fatto, secondo l'Amministrazione finanziaria, con riferimento agli importi tassabili in capo al percettore del reddito e, quindi, al netto di quanto il dipendente ha corrisposto (con il metodo del versamento o della trattenuta e comprensivo dell'eventuale IVA a carico del dipendente) "per tutti i beni o servizi di cui ha fruito nello stesso periodo d'imposta, tenendo conto di tutti i redditi percepiti, anche se derivanti da altri rapporti di lavoro" (circolare n. 327/E/1997, cit.).

Se dopo aver effettuato il suddetto confronto dovesse emergere un controvalore in denaro (netto) rilevante, tale valore dovrebbe essere inserito in busta paga e concorrere alla formazione del reddito imponibile tassato ai fini IRPEF, nonché essere soggetto alla contribuzione previdenziale e assistenziale secondo le aliquote rispettivamente previste. Dall'inizio della pandemia, che ha imposto a molti lavoratori dipendenti di svolgere la propria attività lavorativa da casa e, successivamente, con l'attivazione della modalità *smart working* per una parte della settimana, si è posto anche il problema del maggior costo sostenuto dai dipendenti per l'utilizzo della strumentazione aziendale presso la propria abitazione o in altri luoghi dove sia stato concesso di svolgere l'attività da remoto in modalità agile.

Interessanti ma non condivisibili, sotto questo profilo, le argomentazioni dell'Agenzia delle Entrate contenute in tre risposte ad altrettante istanze di interpello dei contribuenti: la risposta 11 maggio 2021, n. 328, la risposta 24 maggio 2021, n. 371 e la risposta 30 aprile 2021, n. 314. Nelle prime due l'Agenzia delle Entrate ritiene che "nella fattispecie descritta dall'istante, il costo relativo al traffico dati che la società istante intende rimborsare al dipendente, non essendo supportato da elementi e parametri oggettivi e documentati, non sembra poter essere escluso dalla determinazione del reddito di lavoro dipen-

dente e, conseguentemente, rileverà fiscalmente nei confronti dei dipendenti ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR". In entrambi i casi il datore di lavoro aveva attribuito un rimborso forfettario del 30% delle spese sostenute dal dipendente, facilmente giustificabile in quanto tale percentuale corrisponde al rapporto tra ore di lavoro prestate dal dipendente (8 ore) e numero di ore di una giornata intera (24 ore). Diversamente, nella risposta 30 maggio 2021, n. 314 ha sancito l'irrilevanza imponible del rimborso in quanto corrispondente alla quota di costi risparmiati dalla società a seguito della mancata presenza nella sede aziendale dei dipendenti in *smart working*.

5.4. ASPETTI CONTABILI E FISCALI PER L'AZIENDA DATORE DI LAVORO

5.4.1. Aspetti contabili (cenni)

L'acquisto diretto dei beni in esame comporta, per i soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del Codice civile, l'iscrizione del loro valore nella voce B.II.4), "Altri beni", come prescritto dal Documento OIC n. 16/2016, (e successivi aggiornamenti) "Immobilizzazioni materiali", dello Stato patrimoniale ai sensi dell'art. 2424 c.c. Il Conto economico sarà, invece, interessato dalle quote di ammortamento, che andranno registrate nella voce B.10.b), "Costi della produzione", e dai costi del servizio che saranno registrati nella voce B 7) "Per servizi", ai sensi dell'art. 2425. Nel caso in cui il costo degli stessi - in particolare, come detto, per i telefoni cellulari - sia compreso nel servizio (con addebito nella bolletta periodica dei consumi), sarà solo tale ultima voce del Conto economico ad essere interessata.

Per i soggetti che redigono il bilancio sulla base dei Principi contabili IAS/IFRS, la prassi operativa è disciplinata dal Principio IAS 16, "Immobili, impianti e macchinari", che prevede l'iscrizione del costo di acquisto nella voce "Immobili, impianti e macchinari", classe "Mobili e attrezzature", con la rilevazione a conto economico, distintamente, del processo di ammortamento e/o dei servizi periodici (bolletta per consumi). Nel caso in cui il costo degli strumenti sia compreso nel servizio (con addebito nella bolletta periodica dei consumi), sarà solo la voce del Conto economico "Costi per servizi di terzi" ad essere interessata.

Qualora emergesse un valore come "benefit" aziendale per i dipendenti, i soggetti IAS *compliant* dovranno applicare anche il Principio IAS 19, "Benefici ai dipendenti", mentre quelli non IAS *compliant* dovranno registrare l'importo nelle voci corrispondenti del conto economico tra i costi del personale.

In tal caso, però, dovranno anche essere registrati nella voce "Oneri sociali" i relativi contributi previdenziali e assicurativi e, nel caso, le quote di trascinamento sul trattamento di fine rapporto e sulle mensilità aggiuntive differite.

Inoltre, sempre qualora ricorra detta ipotesi, il datore di lavoro dovrà operare le ritenute di legge verso l'erario per IRPEF, in qualità di sostituto d'imposta che, unitamente agli oneri contributivi, interesseranno le rispettive voci di debito dello Stato patrimoniale.

5. Cellulari, tablet, PC portatili

5.4. Aspetti contabili e fiscali per l'azienda datore di lavoro

5.4.2. Aspetti fiscali: imposte dirette

Per l'impresa la deducibilità ai fini IRES dei costi dei cellulari, dei *tablet* e dei PC portatili segue regole diverse, anche se tutte riconducibili nell'ambito dell'art. 102, del TUIR, in tema di ammortamento dei beni materiali (strumentali per l'esercizio dell'impresa).

Le **apparecchiature telefoniche**, tra le quali rientrano sia quelle fisse sia quelle mobili come i cellulari, sono soggette alla disciplina di cui al comma 9, che recita che "*Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione (...) sono deducibili nella misura dell'80 per cento*"⁵. Il limite si applica indipendentemente dal valore unitario del bene, se superiore o inferiore a 516,46 euro. Si ricorda che per i beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro, il costo potrebbe essere ammortizzato tutto nell'esercizio di acquisto del bene come se fosse una spesa corrente (e, quindi, non essere soggetto al processo di ammortamento). Il testo della legge è sufficientemente chiaro per cui non ci possono essere dubbi sul tipo di spese riferibili a tali apparecchiature e soggette alla deducibilità limitata dell'80%: costo di acquisto/acquisizione della disponibilità e spese di gestione⁶.

I **personal computer portatili** e i **tablet** sono dei normali beni materiali strumentali e, non rientrando nella categoria delle "apparecchiature telefoniche", non sono soggetti ad alcun limite che ne possa ridurre la deducibilità. Il costo concorre alla formazione dell'utile di bilancio e del reddito imponibile secondo il normale processo di ammortamento disciplinato dall'art. 102, commi 1 e 2, applicando al costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori ai sensi dell'art. 110, comma 1, lett. a) e b), del TUIR, l'apposito coefficiente del 20% previsto dal D.M. 31 dicembre 1988. Quanto alle spese di manutenzione, riparazione ecc., queste seguono le regole previste per tutte le spese di tale tipologia dal comma 6 dell'art. 102, ossia la deducibilità nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili iscritti in bilancio.

Per questo tipo di strumenti, viste le complessità che si evidenzieranno più oltre in relazione ai cellulari, la dichiarata previsione di un utilizzo per finalità personali, associata o meno al relativo addebito del costo ad esso attribuibile, potrebbe creare qualche problema in sede di eventuale verifica in ordine al principio dell'"inerenza" di quella parte del costo riferibile all'uso personale del dipendente, *ex art.* 109, comma 5, del TUIR. Beninteso laddove tale uso non si materializzi in una componente retributiva in capo al dipendente.

5.4.3. Aspetti fiscali: imposte indirette e IRAP

Per quanto riguarda l'**IVA**, analizziamo la disciplina applicabile alle **operazioni passive**. Sulla base delle disposizioni vigenti, l'IVA assolta sull'acquisto di **apparecchiature telefoniche, personal computer portatili e tablet**, nonché sulle prestazioni di servizi di cui

⁵ La norma si riferisce, più precisamente, alle apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lett. gg) del comma 1, dell'art. 1, del Codice delle comunicazioni elettroniche di cui al D. Lgs. 1° agosto 2003, n. 259.

⁶ In tal senso si veda Agenzia delle Entrate, risoluzione 17 maggio 2007, n. 104/E.

all'art. 16, comma 3, (come la locazione, il noleggio e simili, ecc.), e sulle spese di gestione, è ammessa in detrazione nella misura ordinaria del 100%, ai sensi dell'art. 19, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, fatte salve le limitazioni previste per casi particolari e derivanti dal combinato disposto dei commi 2 e 3 dello stesso articolo.

Il legislatore ha, quindi, eliminato una presunzione assoluta di utilizzo promiscuo del bene - nel caso specifico delle apparecchiature telefoniche - dalla quale far discendere la detraibilità parziale, nella misura del 50% dell'IVA assolta dall'azienda acquirente, con la soppressione della lett. g) dell'art. 19-*bis*1 (a decorrere dal 1° gennaio 2008).

Ma tale assetto non sarebbe sufficiente a garantire all'azienda la detrazione integrale dell'imposta assolta a monte, perché rimarrebbe a carico della stessa l'onere di dimostrare l'utilizzo del bene nell'ambito esclusivo dell'attività propria d'impresa. Infatti, nell'art. 19, comma 4, è rimasto immutato nel tempo uno dei principi generali sulla detrazione, quello secondo il quale, laddove i beni siano utilizzati anche per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, dovrà essere calcolata "secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati" la quota di imposta indetraibile relativa all'utilizzo privato o estraneo all'attività propria dell'impresa.

Se c'è una *policy* interna (e/o la lettera di assegnazione) che regola le modalità di utilizzo dei cellulari, *tablet* e computer portatili aziendali assegnati ai dipendenti, e ne prevede l'uso per esigenze o finalità personali, dovrà essere adottato un criterio oggettivo per quantificare i costi riferibili ai diversi usi, tenendo conto che non c'è un solo criterio oggettivo valido in assoluto.

L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione 25 luglio 2005, n. 100/E, ha affermato che "ai fini della ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e quella indetraibile, la norma non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta del criterio più appropriato alle diverse situazioni che possono verificarsi, purché i criteri adottati siano oggettivi e coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati, per l'eventuale controllo da parte degli organi competenti". Nello stesso documento di prassi ha aggiunto, richiamando la circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E, che "nel caso in cui, in presenza di operazioni escluse, i beni e servizi siano utilizzati promiscuamente spetta una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta".

Inoltre, richiamando la risoluzione 16 marzo 2004, n. 42/E a proposito del principio generale sulla detrazione di cui all'art. 19, comma 2, ha osservato che "detta disposizione riconosce il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati limitatamente alle ipotesi in cui i beni e servizi medesimi siano impiegati per l'effettuazione - a valle - di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto".

Per quanto attiene ai "criteri oggettivi", riteniamo che possa essere definito "oggettivo" quel criterio che permette di individuare, con le modalità sopra descritte, il numero delle telefonate personali o i Giga consumati per le connessioni internet recuperabili tramite la funzione "cronologia", e, quindi, la quota di costo riferibile all'uso personale delle apparecchiature in esame. Per farlo, non solo sarà necessario introdurre dei codici di accesso, aziendale/privato, ma anche disciplinare la verifica periodica da remoto o in presenza, con i limiti stabiliti dalla normativa sulla *privacy*, delle connessioni internet

5. Cellulari, tablet, PC portatili

5.4. Aspetti contabili e fiscali per l'azienda datore di lavoro

per uso privato. Da tenere in dovuta considerazione il fatto che oggi i contratti telefonici e dati non sono a consumo ma hanno un costo fisso, con la formula giga limitati/illimitati e telefonate illimitate, che sarebbe sostenuto dall'impresa in ogni caso, anche se fosse consentito l'uso degli strumenti ai soli fini aziendali. Quindi, la quantificazione dell'uso personale - numero telefonate e giga utilizzati - consentirebbe di determinare, in proporzione, la quota parte del costo che potrebbe essere addebitata al dipendente. Questo criterio consentirebbe all'azienda di determinare la percentuale di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi.

Non c'è dubbio che si tratta di una complicazione amministrativa non indifferente che potrebbe essere risolta con modalità diverse, supportate da un sistema regolamentare indicato nella lettera di assegnazione che tuteli anche il dipendente. Modalità che potrebbero essere preferibili anche rispetto a una determinazione forfettaria dell'uso privato.

In ogni caso, per quanto attiene all'effettiva **percentuale di detrazione** dell'IVA assolta "a monte", essa dipende dalla scelta adottata dall'azienda di non addebitare o di addebitare, e in che misura, al dipendente, il valore dell'uso personale.

In altre parole:

- se l'azienda addebita al dipendente il valore integrale dell'uso personale oggettivamente e puntualmente determinato, che, come diremo più avanti, costituisce operazione imponibile ai fini IVA, l'IVA assolta "a monte" potrà essere portata in detrazione nella misura del 100%. Fatte salve le limitazioni dovute all'effettuazione di operazioni attive esenti o non soggette all'imposta di cui all'art. 19, commi da 2 a 5, gli strumenti sono impiegati per l'effettuazione ("a valle") di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, sia per la quota riferibile all'attività d'impresa, sia per quella corrispondente all'addebito soggetto a imposta dei consumi privati al dipendente. Le stesse conclusioni potrebbero trarsi nel caso in cui l'azienda addebiti al dipendente una quota forfettaria, ma oggettivamente determinabile;
- se l'azienda non addebita alcunché al dipendente, ma rimanendo pur sempre nell'ipotesi in cui l'uso degli stessi mezzi sia riconducibile sia all'attività aziendale sia all'uso personale nella misura forfettaria del 50%, dovrà comunque operare una detrazione dell'imposta assolta "a monte" nella misura corrispondente del 50%, ai sensi dell'art. 19, comma 4, ultimo periodo.

Per quanto riguarda il regime d'imposta delle **operazioni attive**, occorre distinguere a seconda che la messa a disposizione dei beni avvenga a titolo oneroso oppure a titolo gratuito.

Inoltre, nell'ipotesi dell'uso gratuito, si deve operare una distinzione in funzione della tipologia di beni concessi in uso: computer portatili e *tablet* non assimilabili ai cellulari, ovvero cellulari e *tablet* ad essi assimilabili.

Se l'azienda addebita al dipendente il valore dell'utilizzo personale delle apparecchiature in esame, sostanzandosi in una prestazione a **titolo oneroso**, dovrà emettere una fattura imponibile con aliquota ordinaria ai sensi degli artt. 3, comma 3, 13, e 16, del

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò vale sia nel caso di un addebito puntuale sia forfettario.

Qualora l'azienda non addebiti alcunché per l'utilizzo ai fini personali e, quindi, la disponibilità per il dipendente sia a **titolo gratuito**, si dovrà distinguere, come detto, in funzione del tipo di bene:

- **computer portatili e tablet ad essi assimilati:** l'operazione assumerà rilievo ai fini IVA ai sensi dell'art. 3, comma 3, a condizione che: a) l'imposta assolta "a monte" sia stata detratta interamente, e b) che il "valore" dell'operazione - ossia il "valore" dell'uso personale per il tempo in cui viene concesso nell'ambito del periodo d'imposta - sia superiore a 50 euro. Le condizioni devono sussistere entrambe. Il "valore" dell'uso personale da parte del dipendente sarà determinato sulla base delle "spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi", come disposto dall'art. 14, comma 2, lett. b).

La rilevanza ai fini IVA determina l'obbligo per l'azienda di emettere fattura secondo le prescrizioni imposte dall'art. 21, con l'annotazione che trattasi di prestazione gratuita, *ex art. 3, comma 3 citato.*

L'esposizione in fattura dell'IVA, con conseguente obbligo di versamento all'erario, imporrà all'azienda un'altra scelta: se esercitare o meno la rivalsa (dell'imposta) nei confronti del dipendente, atteso che l'art. 18, comma 3, deroga al principio dell'obbligatorietà della rivalsa (di cui al comma 1), disponendone la facoltatività per le operazioni in esame. In tal modo l'azienda dovrà scegliere se estendere la gratuità anche all'imposta, ovvero limitarla al solo "valore" imponibile dell'uso personale e addebitare o trattenere in busta paga l'importo dell'imposta.

Occorre giusto osservare che qualora decidesse di non effettuare la rivalsa, anche l'importo dell'IVA dovrebbe aggiungersi al "valore normale" del "benefit" come sopra determinato e, trattandosi appunto di uso gratuito, concorrere a formare la retribuzione e il reddito imponibile ai fini dell'imposta personale sul reddito e ai fini contributivi;

- **telefoni cellulari:** per questa tipologia di beni, l'art. 3, comma 6, prevede una eccezione, nel senso che la tassazione sul valore normale dell'uso personale non si applica qualora l'azienda abbia computato in detrazione una quota dell'imposta relativa all'acquisto e alla gestione delle suddette apparecchiature non superiore alla misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per fini diversi da quelli dell'attività propria dell'impresa⁷.

Per quanto riguarda l'**IRAP**, valgono, anche per gli strumenti tecnologici qui esaminati, le considerazioni espresse in precedenza per le altre tipologie di beni, e, sempre tenendo

⁷ La disposizione è in vigore dal 1° gennaio 2008, ed è stata introdotta dall'art. 1, comma 261, lett. a), della Legge 24 dicembre 2007, n. 244. In tal senso si veda R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto 2017*, Milano, pag. 91, che ha rilevato come tale disposizione sia "stata introdotta per rispettare la costante giurisprudenza comunitaria (cfr. da ultimo la sentenza 14 settembre 2006, n. C-72/05) secondo la quale è esclusa la tassazione di un bene o di un servizio quando il contribuente già in sede di detrazione dell'IVA scelga di tener conto dei predetti usi non professionali portando in detrazione solo una percentuale dell'imposta non superiore alla misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per fini diversi da quelli privati o estranei all'esercizio dell'impresa (...)".

5. Cellulari, tablet, PC portatili

5.4. Aspetti contabili e fiscali per l'azienda datore di lavoro

conto che l'imposta *de qua* si fonda sul "principio di derivazione" previsto dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997.

Nell'ipotesi in cui il "*benefit*" assumesse la natura di retribuzione vera e propria, seppur nei limiti rilevati nella Parte Quarta, il relativo importo allocato in bilancio sarebbe, integralmente deducibile ai sensi del comma 4-*octies*, dell'art. 11, del D.Lgs. n. 446/1997, anche dopo la modifica intervenuta ad opera del D.L. 21 giugno 2022, n. 73, c.d. "Decreto semplificazioni".

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX