



Michele PARTIPILO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

OGGETTO: Trattamento fiscale dei rimborsi spese a dipendenti

COLLABORATORI COORDINATI E CONTINUATIVI

A seguito dell'entrata in vigore della Legge Biagi, restano esclusi dall'ambito di applicazione delle nuove norme, i seguenti rapporti:

- collaborazioni con i pensionati di vecchiaia;
- prestazioni rese dagli amministratori, sindaci (che non esercitano l'attività professionale, per i quali i compensi percepiti dallo svolgimento dei suddetti incarichi vengono ricondotti nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo), partecipanti a collegi e commissioni;
- collaborazioni rese a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche; - -
- - collaborazioni rese con la pubblica amministrazione;
- collaborazioni coordinate occasionali.

Per i predetti soggetti risulta ancora possibile instaurare un contratto di collaborazione secondo le precedenti disposizioni.

In merito alla sede di lavoro, nel caso di collaboratore coordinato e continuativo, il Ministero delle Finanze con circolare n. 7/E del 26/01/2001 ha stabilito che:

- se da contratto risulta una sede di lavoro nella quale il collaboratore deve svolgere la propria attività, si ha trasferta quando si reca per svolgere la propria attività al di fuori del Comune sede di lavoro;
- se contrattualmente non è prevista una sede di lavoro e questa non è neanche *oggettivamente determinabile*, allora la sede di lavoro è individuata nel Comune domicilio fiscale del collaboratore e si ha quindi trasferta ogni qualvolta si rechi al di fuori del Comune di residenza per svolgere la propria attività.

DIPENDENTI E COLLABORATORI A PROGETTO

Come evidenziato in premessa, i collaboratori coordinati e continuativi a progetto sono assimilati ai lavoratori dipendenti dal punto di vista del trattamento fiscale del reddito e, pertanto, per quanto riguarda le regole sui rimborsi spese, si rimanda a quando viene di seguito precisato.

Le modalità con cui le indennità e i rimborsi di spese percepiti dai dipendenti per le trasferte e le missioni concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente sono disciplinate dal comma 5, dell'art. 51 del TUIR. Per quanto riguarda invece le deducibilità dei rimborsi spese dal reddito di impresa, la norma a cui fare riferimento è l'art. 95, comma 3 del TUIR.

Per quanto concerne la tassazione in capo al dipendente che percepisce i rimborsi spese, l'art. 51 prevede un trattamento fiscale diverso in relazione innanzitutto all'ambito territoriale in cui la trasferta ha luogo. A tale riguardo occorre operare preliminarmente una distinzione tra le trasferte effettuate:

- nell'ambito del **territorio comunale** sede di lavoro;
- **fuori dal territorio comunale** sede di lavoro.

Alcune precisazioni terminologiche.

Si ha **trasferta** quando il lavoratore ha una sede fissa di lavoro ed occasionalmente viene destinato a svolgere un servizio al di fuori della sua abituale sede d'ufficio (Cir. Min. n. 219/E del 23/12/1997). Al riguardo si precisa che il rilascio di una preventiva autorizzazione scritta non costituisce più un adempimento necessario (Cir. Min. n. 326/E del 23/12/1997 e n. 188/E del 16/07/1988).

La **sede di lavoro** è quella rilevabile dalla documentazione relativa all'assunzione del dipendente. Nessuna rilevanza deve essere attribuita all'ampiezza del comune in cui il dipendente ha la sede di lavoro; l'art. 51, comma 5 prevede, infatti, che indennità e i rimborsi spese per trasferte in località comprese nel territorio comunale, anche se più distanti di 10 km dal centro abitato o dalla località in cui ha sede l'ufficio o l'impianto, con la sola esclusione delle spese di trasporto, come si avrà modo di precisare più avanti, concorrono a formare il reddito e non assume alcun rilievo la eventuale ripartizione del territorio in entità subcomunali, come le frazioni, dovendosi comunque avere riguardo al territorio comunale.

Le considerazioni sopra riportate in merito alla sede di lavoro, prescindono dunque dal luogo di residenza del dipendente.

Trasferte effettuate nell'ambito del comune sede di lavoro.

Regola generale è quella secondo cui i rimborsi e le indennità percepite dal dipendente in relazione alle trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale - sede di lavoro - concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. Sono escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente soltanto i rimborsi delle **spese di viaggio documentate da un vettore "terzo", purché queste spese siano finalizzate all'espletamento di un incarico di lavoro e non si tratti semplicemente del tragitto casa-lavoro.**

Trasferte effettuate fuori del comune sede di lavoro

In caso di trasferte effettuate fuori del territorio comunale sede di lavoro, ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente assume rilievo la modalità tecnica con cui il rimborso della spesa (erogazione dell'indennità) viene effettuato.

Esistono tre sistemi per la determinazione del rimborso spese delle trasferte effettuate dai lavoratori dipendenti fuori dal Comune sede di lavoro:

- metodo forfetario;
- metodo analitico o a piè di lista;
- metodo misto.

Metodo forfetario

Il rimborso forfetario rappresenta un'indennità prestabilita riconosciuta a prescindere dalle spese effettivamente sostenute dal dipendente.

Non imponibilità prevista nel caso di corresponsione di sole **indennità** per trasferte:

- Italia max Euro 46,48 al giorno + (spese di viaggio e trasporto) *documentate*
- Estero max Euro 77,47 al giorno + (spese di viaggio e trasporto) *documentate*

Questi limiti giornalieri:

- devono essere riferiti a ciascun giorno solare di svolgimento della trasferta (Ris. Min. 04/05/1996, n. 65/E);
- non subiscono alcuna riduzione in relazione alla durata della trasferta stessa (e, pertanto, risultano applicabili anche nell'ipotesi di trasferta inferiore a 24 ore, o, più in generale, alle trasferte che non comportano alcun pernottamento fuori sede);
- devono essere determinati al netto delle spese di viaggio (anche sotto forma di indennità chilometrica) e di trasporto sostenute e analiticamente documentate sulla base di idonea documentazione (non tassate in capo al dipendente anche se erogate sotto forma di indennità chilometrica)

Metodo analitico o a piè di lista

Con il "rimborso analitico" tutte le spese sostenute dal dipendente (debitamente documentate e riassunte in una tabella - nota spese) sono analiticamente rimborsate dal datore di lavoro.

Sono non imponibili, per le trasferte fuori dal comune sede di lavoro, tutte le spese documentate, rimborsate dal datore di lavoro relative a vitto, alloggio, viaggio (anche sotto forma di indennità chilometrica) e trasporto. Sono inoltre non imponibili anche i rimborsi di spese non documentate, di cui si tratterà in dettaglio più avanti in questo paragrafo.

Il ministero delle finanze nella circolare n. 188/E del 1998 ha sottolineato che non è più imposta una preventiva autorizzazione alla trasferta e che le spese ad essa collegate possono risultare dalla normale documentazione conservata dal datore di lavoro.

Adottando il rimborso a "**pie di lista**" si deve documentare ogni spesa con appositi giustificativi. Il documento di spesa deve essere intestato oltre che al dipendente anche al datore di lavoro. La fattura o la ricevuta fiscale devono contenere il nome, il cognome e il codice fiscale del dipendente e il nome dell'impresa per conto della quale il dipendente effettua la trasferta. Come si avrà modo di precisare nel proseguito, eventuali difetti di intestazione o altre irregolarità formali di integrazione di scontrini e ricevute non hanno peraltro rilevanza, essendo sufficiente che le spese risultino sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa.

Ogni missione si concluderà con un insieme di documenti allegati ad una nota riepilogativa detta "a pie di lista" che il dipendente dovrà sottoscrivere, attestando così l'inerenza delle spese allegate alla nota con la trasferta.

Sono inoltre deducibili, oltre alle spese documentate a "piè di lista", altre spese non documentate o attestate da documenti non intestati, quali lo scontrino fiscale non "parlante", scontrini di parcheggi, lavanderie, spese telefoniche, mance, ecc, (i cosiddetti "pocket money") **con il limite massimo giornaliero di Euro 15,49 (per trasferte in Italia) o Euro 25,82 (per trasferte all'estero)** a condizione che nella nota riepilogativa sia attestata analiticamente la natura della spesa non documentata.

Naturalmente la data e il luogo di rilascio dello scontrino devono essere compatibili con data e luogo della missione.

Rientrano fra i rimborsi "a pie di lista", e sono quindi deducibili (anche se con le limitazioni riportate di seguito), le **indennità chilometriche** spettanti ai dipendenti che hanno effettuato la missione con la propria auto.

L'argomento trattato è particolarmente delicato, posto che è uno dei pochi casi in cui un contribuente (il datore di lavoro) deduce dei costi che non costituiscono reddito per chi percepisce il rimborso (il dipendente). Questa circostanza rende il "fisco" sospetto e, **in occasione delle verifiche fiscali, l'aver osservato puntualmente tutte le formalità previste dalle varie norme risulta molto importante.**

E' facilmente intuibile come una nota spese possa essere credibile, e difficilmente contestabile da parte del fisco, se in occasione di una missione con percorso Ravenna - Milano e ritorno la nota presenta, per esempio :

- scontrini autostradali (o anche riscontri precisi per viacard o telepass);
- ricevute fiscali (o scontrini) di un autogrill o di un ristorante situato sul percorso;
- fattura o ricevuta fiscale di un ristorante o di un albergo di Milano;
- altri riscontri oggettivi.

La deducibilità dei rimborsi, per quanto concerne le spese relative all'utilizzo dell'autoveicolo di proprietà del dipendente o al noleggio, è consentita fino al limite del costo di percorrenza (sulla base delle **tariffe ACI**) o tariffe di noleggio relative ad **autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali se a benzina, a 20 cavalli fiscali se con motore diesel;**

Metodo misto

A) Rimborso spese di vitto o alloggio

Analogamente al rimborso forfetario, anche nel rimborso misto le spese di viaggio e di trasporto ed, alternativamente, le spese di vitto ovvero le spese di alloggio (ma non entrambe congiuntamente) rimborsate non concorrono a formare il reddito in capo al dipendente indipendentemente dal relativo ammontare. Viceversa, l'indennità di trasferta non concorre a formare il reddito nella misura massima giornaliera pari a:

- euro 30,98 per le trasferte in Italia;
- euro 51,65 in caso di trasferta all'estero.

Resta assoggettata a tassazione soltanto l'eventuale parte di indennità che eccede tale limite.

B) Rimborso spese di vitto e alloggio

Le spese di viaggio e di trasporto, nonché le spese sia di vitto sia di alloggio rimborsate non concorrono a formare il reddito indipendentemente dall'ammontare. L'indennità non concorre a formare il reddito nella misura massima giornaliera pari a:

- euro 15,49 per le trasferte in Italia;
- euro 25,82 in caso di trasferta all'estero.

Resta assoggettata a tassazione soltanto l'eventuale parte di indennità che eccede i suddetti limiti.

Sintetizzando:

A) Non imponibilità prevista in casi di corresponsione di:

- **indennità per trasferte:** Italia max Euro 30,98 + (**vitto** + spese di viaggio + trasporto) *documentate*
estero max Euro 51,65 + (**vitto** + spese di viaggio + trasporto) *documentate*

oppure

- **indennità per trasferte:** Italia max Euro 30,98 + (**alloggio** + spese di viaggio + trasporto) *documentate*
estero max Euro 51,65 + (**alloggio** + spese di viaggio + trasporto) *documentate*

B) Non imponibilità prevista in casi di corresponsione di:

- indennità per trasferte:** Italia max Euro 15,49 + (**vitto** + **alloggio** + spese di viaggio + trasporto) *documentate*
estero max Euro 25,82 + (**vitto** + **alloggio** + spese di viaggio + trasporto) *documentate*

La scelta del metodo applicabile

È possibile utilizzare sia sistemi differenziati per i vari dipendenti con riferimento a una medesima trasferta sia sistemi differenziati per le varie trasferte con riferimento a un medesimo dipendente. Dato il riferimento normativo alla trasferta, la circolare 326/97 opportunamente precisa come *"...la scelta per uno dei sistemi sopra esposti va fatta con riferimento all'intera trasferta. Non è consentito, pertanto, nell'ambito di una stessa trasferta adottare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente si trova fuori dalla sede di lavoro"*.

La documentazione da allegare quale giustificativo del rimborso

Per quanto riguarda la documentazione da allegare quale giustificativo del rimborso si ritiene utile riepilogare, ai fini di una più organica trattazione, alcune delle considerazioni effettuate nel corso dell'esame delle varie tipologie di rimborsi:

- è possibile utilizzare sia lo scontrino fiscale cosiddetto "parlante" sia la ricevuta fiscale integrata previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696; eventuali difetti di intestazione o altre irregolarità formali di integrazione di scontrini e ricevute non hanno peraltro rilevanza nel momento in cui tali documenti siano riepilogati in una nota spese (a condizione, ovviamente, che dalla nota spese si possano ricostruire tutti gli elementi probatori del sostenimento e dell'inerenza di quel costo);
 - è venuto meno l'obbligo da parte del datore di lavoro di rilasciare un'apposita autorizzazione preventiva per lo svolgimento di una trasferta, essendo sufficiente che questa risulti dalla normale documentazione conservata dal datore di lavoro;
 - ai fini della deducibilità dal reddito delle spese relative ai viaggi effettuati con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, ecc.) sono direttamente documentabili mediante l'esibizione dei documenti di viaggio da parte del dipendente. La circ. min. n. 188/E del 1998 ha inoltre sottolineato come sia sufficiente la documentazione costituita da biglietti anonimi. Inoltre, anche ai fini della documentazione delle spese sostenute in occasione delle trasferte, quali quelle di vitto e alloggio non è più necessario che i documenti relativi a tali spese siano intestati ai dipendenti, essendo sufficiente che le stesse risultino sostenute nel tempo e nei luoghi in cui si è svolta la trasferta e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa;
 - per quanto concerne l'indennità chilometrica, viene precisato che, al fine di consentire l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente dell'indennità stessa, non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio. Risulta invece necessario che in sede di liquidazione dell'indennità, l'ammontare della stessa sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Tali elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.
-

L'utilizzo della carta di credito aziendale

Già con circolare 4 aprile 1997, n. 97/E, il ministero delle Finanze aveva chiarito, in riferimento alla documentazione delle spese sostenute dai dipendenti nell'espletamento delle attività svolte nell'interesse dell'impresa (cosiddetti rimborsi analitici), che potevano essere "... ancora adottati i sistemi di semplificazione di documentazione delle spese consentiti in passato da questa Amministrazione (a titolo esemplificativo, l'utilizzo delle carte di credito intestate a studi o a aziende secondo le precisazioni della R.M. 8/727 del 5 ottobre 1985;... l'esecuzione dei rimborsi a piè di lista con le precisazioni contenute nelle Rr. Mm. n. 9/1108 del 21 settembre 1979 e n. 9/2796 del 5 gennaio 1981, ecc".

In particolare, con il rinvio alla Risoluzione del 5 ottobre 1985, prot. 8/727, il ministero delle Finanze ha riconosciuto la deducibilità, in capo al datore di lavoro, dei rimborsi analitici delle spese documentate da moduli-fattura, ricevute a fronte dell'utilizzo di una carta di credito, da cui risultano gli acquisti effettuati presso gli esercizi convenzionati.

Peraltro, l'amministrazione finanziaria, richiamando le Risoluzioni 21 settembre 1979, n. 9/1108, e 5 gennaio 1981, n. 9/2796, ha fatto salva la procedura che ammette al deducibilità delle spese sostenute dal dipendente, in relazione a trasferte determinate nel tempo e nel luogo, sulla base della mera attestazione di spesa del dipendente medesimo effettuata attraverso la redazione di apposita nota spese, alla quale deve essere allegata la documentazione raccolta ai fini del rimborso.

A tali fini, può costituire un valido giustificativo di spesa, se allegato (quale parte integrante) ad una corrispondente nota spese relativa ad una particolare trasferta, anche l'estratto conto della carta di credito intestata alla società concessa in dotazione al dipendente.

In tali ipotesi il titolo di deducibilità non è costituito dal documento di spesa, bensì dall'attestazione del dipendente e dalla dimostrabile riconducibilità della spesa alla trasferta.

DEDUCIBILITA' DAL REDDITO DI IMPRESA DEI RIMBORSI EROGATI A DIPENDENTI E A COLLABORATORI COORDINATI E CONTINUATIVI

Nei paragrafi precedenti parlando di non imponibilità dei rimborsi ci riferivamo al fatto che entro quei limiti non si deve assoggettare il rimborso a contribuzione INPS e a ritenuta IRPEF. Di seguito illustriamo invece i limiti di deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa e quindi del datore di lavoro che eroga il rimborso.

Le spese di vitto ed alloggio sostenute per le trasferte, effettuate fuori del territorio comunale in cui il collaboratore o il dipendente hanno la sede di lavoro, **sono ammesse in deduzione ai fini I.R.P.E.F. e IRES un ammontare giornaliero non superiore a:**

- Euro 180,76 per le trasferte in Italia,
- Euro 258,23 per le trasferte all'estero;
- le spese relative all'utilizzo dell'autoveicolo di proprietà del collaboratore o del dipendente o al noleggio sono deducibili per ogni trasferta nei limiti del costo di percorrenza (sulla base delle **tariffe ACI**) o tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a **17 cavalli fiscali se a benzina, a 20 cavalli fiscali se con motore diesel;**
- le spese relative all'utilizzo di mezzi di trasporto "pubblico" (aereo, treno, ecc.) sono deducibili senza alcuna limitazione, a condizione che le spese siano attestate da apposito documento di viaggio.

Ai fini **IRAP** sia per rimborsi ai dipendenti, sia per i rimborsi a collaboratori coordinati e continuativi, la deducibilità è la stessa prevista per IRPEF o IRES salvo che per i rimborsi **spese per indennità chilometriche e per le indennità forfetarie (metodo misto e metodo forfetario) che sono indeducibili.**

RIMBORSI SPESE AI DIPENDENTI E AI COLLABORATORI DI STUDI PROFESSIONALI

Le modalità sono, a tutti gli effetti, analoghe a quelle previste per i rimborsi da parte delle imprese.

LE INDENNITÀ' E LE MAGGIORAZIONI DI RETRIBUZIONI SPETTANTI AI "TRASFERTISTI"

La qualifica di "trasfertisti" è stata introdotta dal D. Lgs. 314/97 che ha completamente riscritto l'art. 51 del TUIR, distinguendo i lavoratori in trasferta (comma 5) dai trasferisti (comma 6). Mentre i **lavoratori in trasferta** si caratterizzano per lo **svolgimento temporaneo** della prestazione lavorativa **fuori dalla sede di lavoro** indicata nella lettera di assunzione, i **trasferisti** sono rappresentati da quei **lavoratori tenuti per contratto** all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, non essendo espressamente indicata una sede di lavoro.

Per questa tipologia di lavoratori il Legislatore Fiscale ha previsto un diverso trattamento di tassazione delle indennità corrisposte dal datore di lavoro rispetto a quelle previste per i lavoratori dipendenti.

Le modalità con cui le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai trasfertisti concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente sono disciplinate dal comma 6 dell'articolo 51 del Tuir in base al quale è previsto che: "Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, nonché le indennità di cui all'articolo 133 del decreto del Presidente della Repubblica 15 dicembre 1959, n. 1229 concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, possono essere individuate categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della presente disposizione".

Tali valori, a prescindere dalla circostanza che siano, o meno, corrisposti con carattere di continuità, concorrono dunque a formare il reddito in misura pari al 50%.

La disposizione rinvia a un decreto interministeriale per la determinazione delle categorie di lavoratori cui la disposizione risulta applicabile e delle condizioni cui è subordinata l'applicabilità della stessa. Tale previsione, di chiaro intento antielusivo, non ha ancora trovato attuazione, in quanto, ad oggi non risultano essere state emanate disposizioni al riguardo e ciò impedisce un uso corretto dell'istituto.

La definizione della fattispecie e il suo rapporto con la trasferta.

La circolare 326/97 evidenzia la distinzione che intercorre tra l'indennità e la maggiorazione di retribuzione spettanti ai "trasferisti" e l'indennità spettante al dipendente in caso di trasferta. Vengono chiariti alcuni aspetti, di seguito riportati:

Si ha indennità spettante per la trasferta qualora "... il lavoratore, più o meno occasionalmente, venga destinato a svolgere un'attività fuori della propria sede di lavoro".

L'indennità (e la maggiorazione di retribuzione) spettante ai trasfertisti "...non è precisamente legata alla trasferta poiché è attribuita, per contratto, per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove si è svolta la trasferta". Ai fini della qualificazione del trasfertista non rileva più, in assoluto, la durata della "trasferta", mentre è fondamentale e imprescindibile che tale qualifica derivi da una **esplicitazione contrattuale**.

Merita di essere segnalata, sempre con riferimento all'individuazione della fattispecie dei "trasferisti", la risposta fornita con nota prot. n. 13222/98 dalla Dre Lombardia. Interpellata sulla possibilità di riconoscere la natura di "trasferisti" ad alcuni dipendenti che si recano con frequenza presso i clienti, in Italia o all'estero, per effettuare l'installazione dei macchinari e delle attrezzature alternando tale attività a giornate di lavoro presso la sede dell'azienda, secondo le necessità della stessa, ha fornito risposta negativa poiché, sulla base di quanto illustrato dal contribuente non emerge né che l'attività venga svolta in modo continuativo fuori dalla sede di lavoro, né una previsione contrattuale in base alla quale viene attribuita al lavoratore dipendente una particolare indennità o maggiorazione di retribuzione.

Si precisa, infine, che le discipline esaminate (rimborsi spese e indennità spettanti ai "trasfertisti") non sono fra loro incompatibili. Infatti, qualora il "trasfertista" sia obbligato a prestare la propria attività lavorativa soltanto in un dato ambito territoriale limitato, si rende nei suoi confronti applicabile la disciplina dei rimborsi spese nell'ipotesi di trasferta effettuata al di fuori del menzionato ambito territoriale.

Rimaniamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti.
