

TRASFERTE, RIMBORSO SPESE, DEDUCIBILITA'

I lavoratori che, recandosi fuori sede per ragioni di servizio, sostengono spese connesse con l'esecuzione del loro lavoro hanno diritto di ricevere dall'impresa i relativi rimborsi. Per operare correttamente diverse sono le conoscenze necessarie in ordine a imposizione sui redditi, Iva, imposta di bollo, IRAP, etc... I soggetti che possono essere considerati sono una pluralità e non solo i lavoratori subordinati, coordinati e continuativi (amministratori e sindaci), a progetto ma anche i soggetti che hanno rapporti con l'impresa (professionisti, agenti, rappresentanti).

I riferimenti e chiarimenti principali sono nell'articolo 51 del TUIR, nella circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, nella circolare n. 6/E del 3 marzo 2009 e nella circolare 27/E del 26 maggio 2009.

In questo contesto vengono presi in considerazione i lavoratori subordinati.

La trasferta

Il regime fiscale è stabilito dal comma 5 dell'art.51 del TUIR, secondo il quale le indennità e i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro sono interamente tassabili, tranne i rimborsi di spese di trasporto documentate con documenti provenienti dal vettore. Nel caso di trasferte fuori del territorio comunale, è necessario distinguere tra indennità forfetaria e rimborso a piè di lista. La prima è tassata solo per la parte che eccede € 46,49 al giorno per le trasferte nel territorio nazionale e € 77,47 al giorno per le trasferte all'estero. In caso di rimborso a piè di lista, i rimborsi delle spese di vitto, alloggio e trasporto non concorrono a formare il reddito, purché documentate. Il rimborso di altre spese, anche non documentabili purché attestate dal dipendente, è escluso da imposizione fino ad un importo di € 15,49 al giorno, elevato a € 25,82 per le trasferte all'estero.

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che la scelta di uno dei metodi sopra esposti va fatta con riferimento all'intera trasferta. Non è consentito nell'ambito della stessa trasferta adottare criteri diversi.

A tal riguardo, nella circolare 23 dicembre 1997 n. 326/E, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto:

- a) la necessità che dalla documentazione comprovante l'esclusione da tassazione del rimborso risulti *“in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro”*;
- b) che *“non assume alcuna rilevanza l'ampiezza del comune in cui il dipendente ha la sede di lavoro”*;
- c) che *“non assume alcun rilievo l'eventuale ripartizione del territorio in entità subcomunali, come le frazioni, dovendosi comunque aver riguardo al territorio comunale”*.

SINTESI TRATTAMENTO IN AMBITO EXTRA COMUNALE

Rimborso spese a piè di lista	Esente
Trasferte o diarie in misura fissa senza resa di conto anche se corrisposte con carattere di continuità	Esenti fino a euro 46,48 al giorno per trasferte in Italia e fino a euro 77,47 al giorno per le trasferte all'estero
Trasferte o diarie in misura fissa e rimborso a piè di lista per talune spese individuate nella lettera di incarico	Esenti fino a euro 30,99 al giorno per le trasferte in Italia e fino a euro 51,65 al giorno per le trasferte all'estero
Trasferte o diarie in misura fissa e rimborso delle spese sia di alloggio sia di vitto	Esenti fino a euro 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e fino a euro 25,82 al giorno per le trasferte all'estero

Rimborso a piè di lista per le sole spese di alloggio	Esente
Diaria, oltre il rimborso spese a piè di lista	Interamente imponibile
Rimborso spese non documentate ma attestate dal lavoratore	Esente fino all'importo giornaliero di euro 15,49 elevate a euro 25,82 per le trasferte all'estero
Rimborso chilometrico senza resa di conto	Interamente imponibile
Rimborso spese varie per recarsi alla sede di lavoro	Interamente imponibile
Rimborso chilometrico con resa di conto max tabella ACI	Esente
Rimborso spese in misura fissa	Interamente imponibile
Rimborso spese senza resa di conto	Interamente imponibile
Rimborso spese non documentate e non attestate dal lavoratore	Interamente imponibile
Rimborsi spese carenti di inerenza con la trasferta	Interamente imponibile

Spese di vitto, alloggio

Le spese di vitto e alloggio rimborsate con il metodo analitico non sono tassate in capo al lavoratore purchè documentate mediante fattura, ricevuta fiscale, opportunamente intestate al soggetto beneficiario della detrazione. La circ. 53/E del 5 settembre 2008 ha chiarito che nelle ipotesi in cui la prestazione alberghiera o di ristorazione fosse fruita da un soggetto diverso dall'effettivo committente del servizio, impresa o professionista, ai fini della detrazione era necessario che la fattura fosse cointestata.

La circ. 6/E del 3 marzo 2009 ha rivisto l'obbligo di cointestazione della fattura: in luogo della cointestazione è ora previsto che i dati dei dipendenti o dei collaboratori fruitori della prestazione siano indicati nel corpo della fattura ovvero in una apposita nota ad essa allegata.

Per quanto riguarda la documentazione necessaria quale giustificativo del rimborso, il datore di lavoro non è obbligato a rilasciare un'apposita autorizzazione preventiva per lo svolgimento della trasferta e per la documentazione delle spese sostenute in occasione delle trasferte "non è necessaria l'intestazione al dipendente dei documenti stessi, essendo sufficiente che le spese stesse risultino sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte stesse e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa". La deducibilità di queste spese è subordinata alla possibilità di dimostrare l'effettività e l'inerenza dei costi afferenti alla trasferta da parte delle imprese, come ben sottolineato nella circolare 188/E del 16 luglio 1998 e come precisato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 6650 del 2 febbraio 2006.

Inserimento in contabilità

Con fattura:

#	a	Debiti	120
		Spese di vitto e alloggio	100
		IVA ns/credito	20

Con ricevuta fiscale:

Spese di vitto e alloggio a Debiti 120

Indennità forfetaria, altre spese non documentate

Le spese rappresentate dalla consumazione ad esempio di piccole colazioni al bar, dall'acquisto di schede telefoniche, dalle spese di parcheggio, di lavanderia, dalle mance per trasporto bagagli etc..., sostenute dai dipendenti in sede di trasferta, non documentabili, costituivano, fino al 1997, un problema per la deducibilità del rimborso e per l'esclusione dall'IRPEF.

Dal 1° gennaio 1998, il 5° comma dell'art. 51, prevede che, in presenza di rimborso analitico, non concorre a formare il reddito del lavoratore in trasferta il rimborso di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, fino all'importo massimo giornaliero, come già detto, di euro 15,49 e/o di euro 25,82.

Tali spese ovviamente devono essere analiticamente attestate dal dipendente in trasferta e comunque devono risultare rispondenti al principio dell'inerenza verso l'incarico.

Fac simile attestazione

Spett.le Ditta

Il sottoscritto, nato a, il, residente in, via, n., codice fiscale, dipendente della Vs. Azienda, in relazione all'incarico di trasferta conferito il, riguardante l'esecuzione della missione a

ATTESTA

di aver sostenuto le seguenti spese non documentate:

.....	euro
.....	euro
.....	euro
TOTALE		euro

e che le spese sopra elencate sono state effettivamente sostenute in sede di trasferta nei giorni, per l'oggetto e per gli importi analiticamente evidenziati.

Data _____

Firma

.....

Deducibilità nell'ambito del reddito d'impresa

La deducibilità in capo alle aziende dei rimborsi corrisposti ai dipendenti è contenuta nell'articolo 95, comma 3, del TUIR.

In particolare, questa disposizione disciplina il trattamento fiscale dei rimborsi relativi alle spese di vitto e alloggio sostenute dai dipendenti per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale, alle spese di trasporto e riconosce la deducibilità delle spese di vitto e di alloggio per un ammontare massimo giornaliero pari a :

- euro 180,76 per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale;
- euro 258,23 per le trasferte effettuate all'estero.

Come chiarito dalla circolare ministeriale 16 luglio 1998 n. 188/E, questo limite di deducibilità si riferisce esclusivamente alle ipotesi di rimborso analitico (c.d. rimborsi "a piè di lista") e, pertanto, non sono assoggettati al limite in questione le indennità forfetarie e i rimborsi misti.

Questi costi sono deducibili, nel rispetto del limite giornaliero, soltanto per i giorni durante i quali l'alloggio è stato effettivamente utilizzato dai lavoratori dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi per le trasferte e non sono deducibili per i giorni durante i quali l'alloggio non è stato effettivamente utilizzato dagli stessi soggetti.

Spese per utilizzo autovettura

L'Amministrazione finanziaria, già in passato, aveva osservato che l'ammontare dell'indennità è determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.

L'INPS aveva individuato, già dal 1974, nelle tabelle ACI il punto di riferimento per determinare il tetto massimo di esenzione contributiva concedibile ai rimborsi chilometrici.

Il costo chilometrico può anche essere concordato preventivamente tra il datore di lavoro ed il lavoratore. In questo caso è opportuno indicare nella lettera di incarico e di utilizzo dell'autovettura propria (o nei documenti interni da conservare a cura del datore di lavoro) la procedura seguita per determinare il costo stesso riferito al tipo di autovettura utilizzato.

Sulla scorta dell'orientamento della prassi ministeriale e della dottrina è opportuno quantificare le indennità chilometriche mediante le tabelle "*Costi analitici d'esercizio di alcuni tipi di autovetture e di motoveicoli*" periodicamente aggiornate dall'ACI. Esse contengono i costi di esercizio per le autovetture a benzina e per quelle diesel con percorrenze medie annue di 5/10/15/20/25/30 e 15/20/30/40/50/60 mila chilometri.

Le spese di trasporto deducibili dal reddito d'impresa sono limitate, rispettivamente:

- a) al costo di percorrenza relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (ovvero 20 cavalli fiscali in caso di autoveicoli con motore diesel);
- b) alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (ovvero 20 cavalli fiscali in caso di autoveicoli con motore diesel).

Nell'ipotesi in cui i dipendenti utilizzino autoveicoli con potenza fiscale maggiore rispetto a quella prevista, la deducibilità delle spese in esame è comunque limitata al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli con potenza fiscale non superiore a quella prevista.

Nell'ipotesi in cui il dipendente utilizzi la propria auto nella trasferta operata all'interno dello stesso comune della sede di lavoro, si pone il problema della tassabilità o meno dei rimborsi relativi alle indennità chilometriche erogate ai dipendenti stessi.

L'Assonime nella circolare n. 25 del 7 aprile 1998 sostiene l'intassabilità delle indennità in esame, in quanto, in queste ipotesi, il rimborso sembrerebbe *“trovare il suo fondamento in un titolo autonomo (e cioè l'uso dell'auto privata nell'interesse del datore di lavoro) rispetto a quello lavorativo”*.

Sulla questione però, l'Amministrazione finanziaria continua a sostenere il proprio orientamento contrario e, quindi, favorevole alla tassazione dei rimborsi spese in ambito comunale erogati ai dipendenti in considerazione del fatto che *“le trasferte in relazione alle quali vengono erogati i rimborsi spese si realizzano nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro e non si versa nell'ipotesi di spese di trasporto comprovate da documento rilasciato dal vettore, che consentirebbe l'esclusione del rimborso dal concorso al reddito imponibile”* (circolare 16 luglio 2002 n. 232/E).

CCNL e disciplina della trasferta

I Contratti Collettivi disciplinano in maniera esauriente l'istituto della trasferta e non vengono posti limiti al datore di lavoro nell'avanzare richiesta per tale istituto. Se tutte le spese effettivamente sostenute dal lavoratore nell'interesse dell'impresa devono essere rimborsate, nulla vieta al datore di lavoro di prevedere con accordi aziendali, da valere per tutti i lavoratori, situazioni migliorative anche dal punto di vista economico.

**FAC SIMILE
ACCORDO AZIENDALE**

Il giorno presso ina
....., si sono incontrate le parti:

- Sig. legale rappresentante della Società
....., assistito da
- e i Signori lavoratori:
.....

preMESSO

- che il CCNL applicato dalla Società è il contratto
“METALMECCANICA – PICCOLA INDUSTRIA” del
- che il trattamento normativo ed economico previsto per le trasferte e per i trasfertisti
dall’ articolo 21 del CCNL aggiornato è il seguente:

riportare il testo del CCNL

- che la Società intende apportare un miglioramento a tale trattamento sia dal punto di vista
economico che normativo

si stipula

il presente accordo, ad integrazione del CCNL applicato, quale trattamento di miglior favore da
valere per tutti i sottoelencati prestatori:

TRATTAMENTO DI TRASFERTA

Premesso il rimborso analitico di spese di viaggio e trasferta sulla base di idonea documentazione,
ai lavoratori comandati a prestare la propria opera fuori dal territorio comunale in cui si trova la
sede di lavoro viene riconosciuta una indennità forfettaria giornaliera pari a € ____ per le spese di
vitto e alloggio, per le trasferte fino a Km ____ e € ____ per le trasferte fino a Km ____, etc...

TRATTAMENTO AI TRASFERTISTI

Considerata la particolare attività svolta e quindi la necessità di spostamenti continui nell’ambito
dei cantieri esterni, ai dipendenti addetti a tali cantieri viene riconosciuta un’indennità trasfertisti
così articolata:

CATEGORIA DIPENDENTE	FINO A 15 KM	DA 16 A 40 KM	DA 41 A 60 KM	DA 61 A 100 KM
	€	€	€	€
	€	€	€	€
	€	€	€	€

Tale indennità è corrisposta ai lavoratori presenti nel cantiere indicato all'inizio dell'orario di lavoro indipendentemente dalle ore di lavoro effettuate nell'arco della giornata e per tutte le giornate retribuite.

Fermi tutti gli altri articoli disciplinanti il CCNL applicato.

Fatto, letto e sottoscritto.

Datore di lavoro

Lavoratori

E' pacifico che per le nuove assunzioni decorrono i termini di cui sopra e nel contratto di assunzione si farà riferimento anche a questo accordo.

Annotazioni sul LUL

Alcuni rimborsi devono trovare obbligatoriamente collocazione sul Libro Unico del Lavoro.

Le casistiche obbligatorie sono ad esempio:

- a) biglietti di bus rimborsati al dipendente;
- b) biglietti ferroviari rimborsati al dipendente;
- c) biglietti aerei rimborsati al dipendente;
- d) ricevute di pedaggi autostradali rimborsati al dipendente;
- e) scontrini fiscali rimborsati al dipendente;
- f) rimborsi chilometrici.

Non vanno annotate le:

- a) fatture intestate al datore di lavoro relative alle spese affrontate dal dipendente per trasferte fuori dal comune della sede di lavoro per alberghi e ristoranti;
- b) ricevute fiscali intestate al datore di lavoro (non detraibilità dell'Iva e non deducibilità ai fini della determinazione del reddito dell'Iva non detratta).