
- MEMO -

Il regime fiscale dei rimborsi spese erogati ai dipendenti in occasione di trasferte di lavoro

A.Premessa

L'art. 51, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), così come modificato dal D. Lgs n. 344/2003, stabilisce che: "*Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione al rapporto di lavoro. ...*".

Il sopra riportato principio generale di totale imponibilità, tuttavia, subisce delle deroghe con riferimento a specifiche ipotesi, tassativamente indicate dalla norma, concernenti determinate somme e valori corrisposti a titolo di *fringe benefit* (T.U.I.R. art. 51 commi 3 e 4) e di rimborso spese (T.U.I.R. art. 51 comma 5), per i quali è previsto il non assoggettamento (totale o parziale, a seconda dei casi) a tassazione.

Specificatamente per quanto attiene il rimborso spese, occorre preliminarmente precisare che la disciplina di favore statuita dal legislatore nell'art. 51, comma 5 del T.U.I.R, trova unicamente applicazione con riferimento a quei rimborsi erogati al dipendente per rifondere le spese dallo stesso sostenute, nell'interesse esclusivo del datore di lavoro, in relazione allo svolgimento di uno specifico incarico lavorativo e non anche a quelli erogati a titolo di copertura di spese sostenute dal dipendente per la produzione del reddito (per esempio il rimborso per le spese sostenute nel tragitto casa-lavoro).

Inoltre, in base al disposto della suddetta norma, si evince chiaramente che i rimborsi spese "detassati" sono solo quelli percepiti in relazione ad incarichi lavorativi che presuppongono la "trasferta" del dipendente.

A questo proposito, premesso che il dipendente è di norma tenuto a svolgere la propria prestazione lavorativa nel luogo stabilito dal datore di lavoro nella lettera di assunzione, facciamo rilevare che, secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare Ministeriale n. 326/E del 1997, per potersi configurare la fattispecie di "trasferta" è necessario che ricorrano le seguenti condizioni:

- a) la prestazione lavorativa deve essere svolta dal lavoratore fuori dalla sede di lavoro in relazione ad uno specifico incarico impartito dal datore;
- b) l'allontanamento dalla sede di lavoro deve essere necessariamente

temporaneo, altrimenti si configura la fattispecie del "trasferimento" del dipendente.

In definitiva, quindi, l'Amministrazione finanziaria agevola i rimborsi spese che costituiscono rimborso degli oneri sostenuti dal lavoratore a favore dell'azienda per le prestazioni poste in essere in un luogo diverso dall'abituale sede di lavoro.

Ciò detto in termini generali, in base al disposto del comma 5 dell'art. 51 del T.U.I.R, il trattamento fiscale delle indennità e dei rimborsi percepiti dal dipendente viene differenziato in relazione all'ambito territoriale in cui la trasferta ha luogo; in particolare, la norma distingue fra:

- a) trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro;
- b) trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dove si trova la sede di lavoro.

B. Trattamento fiscale delle trasferte in capo ai dipendenti

B.1. Trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale

L'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 51 del T.U.I.R, stabilisce che "*Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.*".

In base a tale disposizione, pertanto, viene sancito il principio dell'integrale assoggettamento a tassazione delle indennità e dei rimborsi spese corrisposti dal datore in seguito a trasferte circoscritte all'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro, e ciò a prescindere dall'ampiezza dello stesso.

Restano, invece, esclusi da tassazione, per espressa previsione normativa, i rimborsi delle spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore¹.

Relativamente a queste ultime, ci si è posti il problema di stabilire se le indennità chilometriche corrisposte al dipendente a fronte dell'utilizzo della propria autovettura potessero rientrare nell'ambito dei rimborsi "detassati". A

¹ In relazione a questo aspetto l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, per poter dimostrare la trasferta, non è necessario che il datore rilasci, in aggiunta ai documenti previsti dalla norma (biglietti ferroviari, ricevute del *taxi*, eccetera), una specifica lettera di incarico, essendo a tal fine sufficiente che dalla documentazione interna all'azienda risulti in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro.

questo proposito sottolineiamo che autorevole dottrina si è espressa a favore della non tassabilità delle predette indennità.

B.2. Trasferte effettuate fuori dal territorio comunale

Con riferimento alle trasferte effettuate fuori dal territorio comunale, l'art. 51, comma 5, del T.U.I.R. prevede tre diversi regimi di tassazione dei rimborsi spese in funzione del differente sistema di corresponsione adottato.

In particolare, la norma contempla diverse ipotesi di non concorrenza alla formazione del reddito imponibile del dipendente delle somme erogategli a titolo di rimborso spese a seconda che le stesse siano state corrisposte, rispettivamente, a titolo di:

1. indennità forfetaria;
2. rimborso misto;
3. rimborso analitico.

A questo proposito occorre rammentare che l'opzione per uno dei tre sopra indicati sistemi risulta essere vincolante per tutta la durata della trasferta, in quanto, secondo quanto precisato dalla Circolare Ministeriale 326/E del 1997, non è possibile *"... adottare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente si trova fuori dalla sede di lavoro"*.

B.2.1. Indennità forfetaria

Qualora al dipendente sia corrisposta un'indennità di trasferta in misura forfetaria, la norma prevede:

- a) che la stessa non concorre a formare il reddito del dipendente fino all'importo di Euro 46,48 al giorno (elevato a Euro 77,47 per le trasferte all'estero);
- b) che sono in ogni caso escluse da tassazione le spese di viaggio e trasporto, comprese quelle corrisposte sotto forma di indennità chilometrica, se rimborsate separatamente sulla base di idonea documentazione²;

² Può essere considerata idonea documentazione per esempio la compilazione di un prospetto "nota spese" in cui viene indicato (i) luogo di partenza, (ii) luogo di arrivo, (iii) il chilometraggio, (iv) la tariffa ACI corrispondente.

-
- c) che viene assoggettata a tassazione ogni ulteriore ipotesi di spesa, anche se analiticamente documentata, corrisposta in aggiunta all'indennità forfetaria.

Con riferimento a tale modalità tecnica di rimborso, la circolare ministeriale n. 326/E del 1997 ha precisato che la quota di indennità che non concorre alla formazione del reddito del dipendente non subisce alcuna decurtazione in relazione alla durata della trasferta, per cui risulta ininfluente il fatto che la stessa sia inferiore alle 24 ore ovvero che non comporti alcun pernottamento fuori sede.

B.2.2. Rimborso misto

Qualora, in aggiunta all'indennità forfetaria, al dipendente vengano rimborsate in maniera analitica le spese di vitto **oppure** di alloggio, ovvero **entrambe (vitto e alloggio)**, si parla di metodo di rimborso misto.

In questa circostanza la norma prevede che:

- a) in caso di rimborso analitico delle spese di vitto **o** di alloggio (ovvero di vitto **o** alloggio forniti gratuitamente) la franchigia non tassabile in capo al dipendente si riduce di **un terzo** cioè da Euro 46,48 a Euro 30,98 (da Euro 77,47 a Euro 51,65 se la trasferta è effettuata all'estero);
- b) in caso di rimborso analitico di vitto **e** di alloggio (ovvero di vitto **e** alloggio forniti gratuitamente) la franchigia non tassabile in capo al dipendente si riduce di **due terzi** cioè da Euro 46,48 a Euro 15,49 (da Euro 77,47 a Euro 25,82 se la trasferta è effettuata all'estero);
- c) le spese di viaggio e trasporto, comprese quelle erogate sotto forma di indennità chilometrica, sono sempre escluse da tassazione se rimborsate separatamente sulla base di idonea documentazione;
- d) eventuali ulteriori rimborsi spese, in aggiunta a quelli di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, concorrono interamente a formare il reddito del dipendente.

B.2.3. Rimborso analitico

Il sistema analitico prevede il rimborso "a piè di lista" delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, nonché un *forfait* per le altre spese.

In particolare, la norma stabilisce che:

-
- a) non concorre alla formazione del reddito del dipendente in trasferta il rimborso analitico delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto;
 - b) non concorre alla formazione del reddito del dipendente in trasferta il rimborso di altre spese³, anche non documentabili, purché attestate dal dipendente fino ad un importo massimo giornaliero di Euro 15,49 (elevabili a Euro 25,82 per le trasferte all'estero).

C. Il regime fiscale dei rimborsi spese per trasferte: trattamento in capo all'impresa

La disciplina afferente la deducibilità da parte dell'impresa delle spese relative alle prestazioni di lavoro dipendente è contenuta nell'art.95 del T.U.I.R..

Tale norma prevede, in linea generale, l'integrale deducibilità nella determinazione del reddito di impresa di tutte le spese, in denaro e in natura, sostenute dal datore in relazione all'attività lavorativa prestata dai dipendenti.

Questo principio generale, tuttavia, soffre di alcune eccezioni con riferimento a taluni beni e servizi erogati per i quali, fermo restando quanto disposto dall'art. 100 del T.U.I.R., lo stesso art. 95, ai commi 2 e 3, introduce specifiche regole di deducibilità.

Specificatamente ai fini della nostra analisi sui rimborsi spese, il comma di interesse è il comma 3, recante la disciplina relativa a talune spese sostenute in occasione di trasferte effettuate fuori dal territorio comunale. In esso è disposto che: *"Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti ... sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a Euro 180,76; il predetto limite è elevato a Euro 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente ... sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel"*.

In base alla suddetta disposizione, pertanto, le spese di vitto e alloggio rimborsate al personale dipendente in seguito a trasferte effettuate fuori dal territorio comunale, sono deducibili in capo al datore di lavoro nel limite di deducibilità giornaliero di Euro 180,76, elevato a Euro 258,23 se la trasferta è effettuata all'estero.

A questo proposito, tuttavia, occorre sottolineare che, come precisato più volte dall'Amministrazione finanziaria nelle istruzioni ai modelli di

³ A titolo meramente esemplificativo il Ministero ha fatto riferimento alle spese relative alla lavanderia, al parcheggio, alle mance e al telefono. In relazione a queste ultime, tuttavia, si ritiene che le stesse debbano necessariamente riguardare le telefonate private effettuate dal dipendente durante la trasferta e non anche quelle sostenute dallo stesso nell'interesse del datore di lavoro.

dichiarazione dei redditi, nonché ribadito nella circolare n.188/E del 16 luglio 1998, il limite sopra indicato deve ritenersi operante esclusivamente con riferimento all'ipotesi di adozione del sistema di rimborso analitico, per cui non rileva nel caso di rimborso forfetario o misto.

Relativamente ai rimborsi delle spese di viaggio erogati sotto forma di indennità chilometrica, il secondo periodo del comma 3 dell'art. 95 del T.U.I.R. ne limita la deducibilità al costo di percorrenza delle tariffe relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (ovvero a 20 in caso di autoveicoli con motore *diesel*).

Pertanto, considerato quanto sopra esposto, il regime di deducibilità ai fini dell'imposta sul reddito delle società (I.R.E.S.) dei rimborsi spese erogati in occasione di trasferte può essere di seguito riassunto:

- a) nel caso di trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale dove è ubicata la sede di lavoro, tutte le spese sostenute dal dipendente e rimborsate dall'impresa, costituendo costi relativi al personale, sono integralmente deducibili nella determinazione del reddito imponibile;
- b) nel caso di trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dove è ubicata la sede di lavoro, le spese di viaggio sono integralmente deducibili, eccezion fatta per le indennità chilometriche eccedenti i limiti tariffari sopra indicati (indeducibilità delle indennità chilometriche relative ad autovetture di potenza superiore a 17 cavalli fiscali (ovvero a 20 in caso di diesel). Quanto alle spese di vitto e alloggio, anch'esse sono, in linea generale, integralmente deducibili, salvo quelle rimborsate nell'ambito del sistema analitico per le quali vigono i limiti, rispettivamente, di Euro 180,76 e 258,23.

In ultimo una breve considerazione sulla disciplina IRAP.

L'art. 11, comma 2, del D.Lgs 15 dicembre 1997, n. 446, stabilisce che non concorrono alla formazione della base imponibile "... le somme ... erogate ai dipendenti ... a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative".

Ne consegue, pertanto, che le spese di viaggio, vitto e alloggio rimborsate mediante il sistema analitico sono deducibili dal valore della produzione.

La quantificazione dell'importo deducibile, tuttavia, stante il principio in base al quale i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi, deve avvenire nei limiti previsti dall'art. 95, comma 3 del T.U.I.R. e, quindi, nei limiti di Euro 180,76 al giorno per le trasferte in Italia, e di Euro 258,23 per le trasferte all'estero.

Non risultano essere deducibili ai fini IRAP, invece, come ribadito da ultimo dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 148/E del 26 luglio 2000, né le indennità di trasferta riconosciute ai dipendenti, né le indennità chilometriche.

Studio di Consulenza La Rosa
Dott. Fabrizio La Rosa