



ASSOLOMBARDA

Tassazione del reddito di lavoro dipendente - 3° incontro

Il regime fiscale delle trasferte ed i rimborsi spesa

Francesca Affini

15 maggio 2019



| | | |
|---|---|--|
| le trasferte | le spese di vitto, alloggio, viaggio | art.51, comma 5, TUIR |
| | le indennità di trasferta VS i sistemi di rimborso analitico e misto | |
| le indennità e maggiorazioni | ai lavoratori tenuti per contratto a rendere la prestazione lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi | art.51, comma 6, TUIR |
| | di trasferimento e di prima sistemazione | art.51, comma 7, TUIR |
| | il rimborso delle spese di viaggio | |
| | il trasporto delle cose | |
| | il rimborso dell'indennità di mancato preavviso per recesso da locazione | |
| gli assegni di sede e per servizi prestati all'estero | art.51, comma 8, TUIR | |
| le spese vitto | l'indennità di mensa | art.51, comma 2, lettera c), TUIR |
| | la prestazione sostitutiva della mensa aziendale : i ticket | |
| | le card elettroniche | |



Trasferta

La nozione è riconducibile al momento in cui il dipendente è incaricato di svolgere **temporaneamente** la sua prestazione lavorativa, per conto dell'impresa di appartenenza, **fuori dell'abituale sede di lavoro**

La normativa tributaria prevede forfettizzazioni nella determinazione del reddito di lavoro dipendente, con riferimento:

- ai rimborsi ed alle indennità erogate in occasione di trasferte,
- alle indennità erogate ai trasfertisti,
- ai rimborsi e somme erogate in occasione del trasferimento del personale.

Sono istituti:

- che devono essere correttamente inquadrati nell'ambito del diritto del lavoro;
- per i quali rileva la **sede di lavoro**, individuata (o non individuata) dal contratto come elemento che qualifica in ogni caso il rapporto.

Trasferta

.....il presupposto di **trasferta viene a mancare** nel caso dell'attività svolta **nell'ambito del comune** sede di lavoro.

Ris. n. III-5-518 del 12 agosto 1994

...nessuna esclusione (dalla concorrenza alla formazione del reddito) è consentita per le somme corrisposte dal datore di lavoro ai propri dipendenti, a titolo di rimborso delle spese di viaggio, anche sotto forma di **indennità chilometrica**, per l'attività lavorativa svolta **nell'ambito del comune in cui si trova la sede di lavoro...**

Circ. n. 13/R.T. (prot. n. 10/1702) del 20 novembre 1974

nel Comune sede di lavoro



imponibilità

...tranne i rimborsi di spese di trasporto
comprovate da documenti provenienti
dal vettore (anche car sharing....)

fuori del Comune sede di lavoro



non imponibilità



..e i contratti di lavoro?
...*nel caso prestabiliscano importi di indennità/diarie di trasferta....*
....se riconoscono *rimborsi unitamente a importi forfettizzati* per i
giorni di trasferta?

per la determinazione della base imponibile,
le previsioni contrattuali non superano le previsioni del TUIR.

Regola 1

Se i contratti o i regolamenti, adottati in azienda, prevedono importi di indennità o rimborsi che superano le soglie di esenzione, le somme, per quanto dovute, concorrono a formare il reddito del dipendente, secondo le regole dell'articolo 51 del Tuir.

Le trasferte

Il lavoratore dipendente è chiamato a svolgere la prestazione di lavoro nel luogo stabilito dal datore di lavoro, generalmente indicato nella lettera o contratto di assunzione.

al dipendente in trasferta sono rimborsate le **spese sostenute per lo svolgimento dell'incarico**

Deducibilità art.95 TUIR
principio di inerenza

il TUIR regola il trattamento fiscale delle **indennità di trasferta**, erogate al lavoratore dipendente per la prestazione dell'attività lavorativa **fuori dalla sede di lavoro e dei rimborsi di spese sostenute** in occasione di dette trasferte

Imponibilità art.51 c.5 TUIR

articolo 51 comma 5, TUIR

5. **Le indennità** percepite per le trasferte o le missioni **fuori del territorio comunale** concorrono a formare il reddito per la parte eccedente **46,48 euro al giorno**, elevati a **77,47 euro** per le trasferte all'estero, **al netto delle spese di viaggio e di trasporto**;

*in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente **il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi** in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto.*

*In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché **i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente**, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di 15,49 euro, elevati a 25,82 euro per le trasferte all'estero.*

*Le indennità o i rimborsi di spese per **le trasferte nell'ambito del territorio comunale**, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito*



I rimborsi e la documentazione a supporto

- **policy interne** / regolamenti
- note recanti data/luogo della trasferta, cui sono allegati i documenti di spesa
- oneri sostenuti dall'azienda (riepiloghi carte di credito aziendali/biglietti aerei/ferroviari ...)
- sono validi i documenti di spesa intestati al dipendente e/o all'azienda

Le spese di viaggio

- ✓ Trasporto ferroviario, aereo, taxi, auto a noleggio o di proprietà del dipendente
- ✓ Se il dipendente é autorizzato ad usare la propria auto, il riferimento é il **rimborso chilometrico**; la soglia per KM, riferita alla potenza massima del veicolo, é prevista ai fini della deducibilità del costo per il datore di lavoro.
- ✓ I pedaggi autostradali dovrebbero intendersi incluse tra le spese di viaggio, in quanto accessorie.
- ✓ Per le spese di **parcheggio** la Circolare Ministeriale n. 326 del 1997, aveva ipotizzato che fossero da considerare tra le ulteriori spese anche non documentabili; posizione confermata dalla Risposta n.5 del 31 gennaio 2019.

Le tabelle pubblicate in Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre di ogni anno, riportano i costi medi di esercizio degli autoveicoli relativamente ad una percorrenza annua di 15.000 chilometri. Esse rilevano per la quantificazione del fringe benefit che corrisponde all'auto concessa in uso promiscuo al dipendente.

Si tratta di rimborsi chilometrici quando l'auto utilizzata per la trasferta é messa a disposizione dal dipendente. Nella costruzione delle indennità andrebbero tenuti distinti i costi di esercizio proporzionali (carburante, manutenzioni, ...) e i costi fissi (assicurazione, bollo, ...).

Le spese di viaggio

*Il rimborso parametrato ai costi medi di esercizio proporzionali sono comunque esenti, mentre il rimborso dei costi fissi dovrebbe essere considerato esente solo se l'auto venisse utilizzata dal dipendente solo per effettuare le trasferte.
(indennità chilometrica – costi medi esercizio)*

*il rimborso al dipendente delle **spese di parcheggio** nei tre sistemi di rimborso si configura come rimborso di spese **diverse da quelle di viaggio, trasporto, vitto ed alloggio**:*

- nel **sistema forfetario e misto è assoggettabile interamente a tassazione;**
- nel rimborso **analitico rientra tra le “altre spese”** escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente fino all'importo di euro 15,49 giornalieri (25,82 per le trasferte all'estero).

(Risposta n.5 del 31 gennaio 2019)

*La fattura della società di **car sharing** emessa al dipendente contiene il destinatario della prestazione, il percorso, il luogo di partenza e di arrivo, la distanza percorsa, la e l'importo. Essa attesta l'effettivo spostamento dalla sede di lavoro e l'utilizzo del servizio da parte del dipendente, come documento proveniente dal vettore.*

*Il rimborso ai dipendenti in **trasferta nel territorio comunale**, sono esenti anche nel caso di fattura emessa al datore di lavoro.*

(Ris. n. 83/E del 28 settembre 2016)

Le spese di viaggio

Per il dipendente in trasferta che utilizza la propria auto, é esente l'indennità corrispondente alla minore distanza tra la propria residenza e la località di missione e quella calcolata dalla sede di servizio alla località di missione.

*Se la **distanza dalla residenza alla località di missione é maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio**, il maggiore rimborso chilometrico calcolata in base alle tabelle ACI, é reddito imponibile ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR.*

(Ris. n. 92/E del 30 ottobre 2015)

Con riferimento agli **importi forfettizzati**....

*...il comma 9 dell'articolo 51 prevede che il Governo possa **rivalutare gli importi** se la variazione dell'indice dei prezzi supera il 2% rispetto al corrispondente valore medio rilevato nel 1998.....*

Le spese di vitto e alloggio

Tra le **spese di alloggio** possono figurare quelle di albergo, di pensione, senza limitazioni relativamente al **trattamento** o al **tipo di struttura ricettiva**.

Circa le spese di **vitto** possono essere considerati i pasti, ma anche le consumazioni come quelle del frigobar e della colazione (circ. Assonime n. 25/1998).

Sistemi di rimborso: analitico, forfettizzato, misto

- ✓ Tre diversi sistemi di rimborso delle spese.
- ✓ Il sistema scelto deve essere applicato in modo **omogeneo per l'intera** singola **trasferta**.
- ✓ Nell'ambito di una stessa trasferta, non é consentito adottare criteri i rimborso diversi per **singole giornate** nelle quali il dipendente renda la prestazione fuori dalla sede di lavoro.

Soglie in funzione del sistema di rimborso: **analitico**

Non concorrono a formare reddito di lavoro dipendente i rimborsi delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto documentate e **le altre spese sostenute**, anche se non documentate, fino ad un importo massimo giornaliero di euro 15,49, aumentato a 25,82 se la trasferta é all'estero.

Le altre spese, come ad esempio quelle di **lavanderia, telefoniche, per mance** devono in ogni caso essere attestate analiticamente dal dipendente.

Non ci sono limiti massimi di non imponibilità, né per le spese di viaggio e trasporto, né per quelle di vitto e alloggio (...solo limiti di deducibilità e inerenza...)

| tipo di spesa | documentazione | limite di esenzione |
|---------------------|------------------------|-----------------------|
| viaggio e trasporto | spese documentate | nessuno |
| vitto | spese documentate | |
| alloggio | spese documentate | |
| altre spese | attestazione analitica | 15,49/25,82 al giorno |

Soglie in funzione del sistema di rimborso: forfetario

Limite di esenzione a 46,48, aumentato a 77,47 se la trasferta é all'estero, delle indennità giornaliere (diarie) erogate.

Nessun limite di spesa per le spese di viaggio e trasporto, purché documentate.

Nessuna riduzione in caso di trasferta inferiore alle 24 ore, anche in assenza di pernottamento.

Concorre al reddito qualunque rimborso (vitto, alloggio o altre spese) anche documentato.

| tipo di spesa | documentazione | limite di esenzione |
|---------------------|-----------------------|-----------------------|
| viaggio e trasporto | spese documentate | nessuno |
| vitto e alloggio | richiesta di rimborso | 46,48/77,47 al giorno |

Soglie in funzione del sistema di rimborso: misto

Si applica nel caso di:

- rimborso di spese documentate di alloggio, oppure di vitto;
- rimborso delle spese documentate sia di alloggio che di vitto.

Il criterio si applica se le spese di **vitto e alloggio anziché rimborsate**, siano **fornite direttamente e gratuitamente dal datore di lavoro o da terzi per suo conto**.

| tipo di spesa | documentazione | limite di esenzione |
|------------------------|---|------------------------|
| viaggio e trasporto | spese documentate | nessuno |
| vitto | spese documentate | nessuno |
| alloggio e altre spese | richiesta di rimborso o fornito gratuitamente | 30,99/51,65* al giorno |

| tipo di spesa | documentazione | limite di esenzione |
|---------------------|---|------------------------|
| viaggio e trasporto | spese documentate | nessuno |
| alloggio | spese documentate | nessuno |
| vitto e altre spese | richiesta di rimborso o fornito gratuitamente | 30,99/51,65* al giorno |

articolo 51 comma 6, TUIR



6. 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, i premi agli ufficiali piloti dell'Esercito italiano, della Marina militare e dell'Aeronautica militare di cui all'articolo 1803 del codice dell'ordinamento militare, i premi agli ufficiali piloti del Corpo della Guardia di finanza di cui all'articolo 2161 del citato codice, 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.

L'interpretazione autentica del DL 193/2016

La norma ha fissato le condizioni per definire quando il lavoro può considerarsi svolto da trasfertista. Nel caso le condizioni non siano soddisfatte si applica in via residuale il regime della trasferta (necessariamente fuori dal Comune sede di lavoro).

Il comma 6 dell'articolo 51 del Tuir si interpreta nel senso che i lavoratori rientranti nella disciplina ivi stabilita sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni:

a) *la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro;*

.....

articolo 51 comma 6, TUIR

.....

- b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;*
- c) la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuita senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta.*

Circa l'importo erogato, il DL 193 sembra circoscrivere la fattispecie.

Il TUIR fa riferimento alle maggiorazioni di retribuzione, anche se corrisposte con carattere di continuità, mentre il DL prevede che le maggiorazioni devono essere in misura fissa ed attribuite senza distinguere se il dipendente si sia effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si sia svolta.

articolo 51 comma 8, TUIR



8. Gli **assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero** costituiscono reddito nella misura del **50 per cento**.

Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate, concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento nonché il 50 per cento delle maggiorazioni percepite fino alla concorrenza di due volte l'indennità base.

Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. L'applicazione di questa disposizione esclude l'applicabilità di quella di cui al comma 5.

Nella Circolare n.326/E-1997 si precisa che se nelle trasferte, lo spostamento è del tutto momentaneo ed è collegato allo svolgimento di uno specifico incarico, l'assegno di sede e le indennità per i servizi prestati all'estero **presuppongono, invece, un trasferimento, sia pure a tempo determinato, della sede di lavoro del dipendente.**

La detassazione si applica ai cittadini italiani che si trovano all'estero per prestarvi servizio nell'interesse di pubbliche amministrazioni e altri enti pubblici non economici e che istituzionalmente non svolgono all'estero l'attività stessa in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. (Ris. n. 144/E-151587 del 19 settembre 2000)

articolo 51 comma 8, TUIR

Si applica alle indennità corrisposte al personale regionale stabilmente assegnato presso il "Servizio per le relazioni con l'unione Europea«.

(Ris. n. 144/E-151587 del 19 settembre 2000)

Si applica ai lavoratori che operano alle dipendenze di una pubblica amministrazione, esclusi dalle retribuzioni convenzionali, cui fa riferimento l'art. 51, comma 8-bis, del Tuir, previste esclusivamente per il settore privato.

Si applica in relazione agli assegni di confine percepiti a decorrere dal 1 gennaio 2001, cessata la vigenza dell'art. 3, comma 3, lett. e), del Tuir.

(Ris. n. 71/E del 1 giugno 2005)

Regola 2

Le fattispecie della trasferta (5), trasfertisti (6), trasferimento e prima sistemazione (7) e assegni di sede e maggiorazioni (8) hanno presupposti non sovrapponibili.

E' espressamente esclusa l'applicazione del comma 5 e 8 alla stessa fattispecie.

(CM 326/97 §2.5)

L'indennità di mensa e le prestazioni sostitutive

Il TUIR regola distintamente tre criteri di rimborso del costo della somministrazione del vitto da parte del datore di lavoro:

- ✓ le mense aziendali,
- ✓ il ticket restaurant (o buoni pasto),
- ✓ le indennità sostitutive del servizio di mensa

Il servizio di mensa

La disciplina include le somministrazioni di vitto erogate in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi.

La mensa aziendale é considerata **la struttura la cui gestione è effettuata direttamente dall'azienda o anche data in appalto ad un'impresa specializzata**, indipendentemente dal luogo in cui é ubicata.

E' richiesto un contratto di appalto con cui l'appaltatore assume l'obbligazione di fornire la prestazione esclusivamente a dipendenti del soggetto appaltante.

Tra le convenzioni, tra le somministrazioni di vitto, si comprende **la convenzione con ristoranti**, la fornitura di cestini preconfezionati contenenti il pasto dei dipendenti.

L'indennità di mensa e le prestazioni sostitutive

Alla mensa é equiparata anche la **mensa diffusa accessibile e fruibile con specifiche carte elettroniche**.

La somministrazione in questo caso prevede che il dipendente si possa rivolgere a diversi esercizi pubblici convenzionati e abilitati purché la **card**:

- sia utilizzabile limitatamente ad un pasto e solo nei giorni in cui si è presenti al lavoro;
- non consenta successivi recuperi delle prestazioni non fruite nel giorno in cui essa è maturata.

La card inoltre :

- ✓ può essere utilizzata esclusivamente negli esercizi convenzionati;
- ✓ non rappresenta un titolo di credito, ma ha solo la funzione di individuare il dipendente che quel giorno ha diritto ad usufruire del pasto;
- ✓ non consente che il corrispondente valore monetario sia eventualmente utilizzabile per l'acquisto di altri beni.

(Ris. n. 63/E del 17 maggio 2005)

L'indennità di mensa e le prestazioni sostitutive

Le prestazioni di servizi sostitutivi

Sono servizi sostitutivi di mensa resi a mezzo dei buoni pasto, le **somministrazioni di alimenti e bevande e le cessioni di prodotti alimentari pronti per il consumo**;

Il **buono pasto** é il **documento di legittimazione, anche in forma elettronica**, che attribuisce, al titolare, ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile, il diritto ad ottenere il servizio sostitutivo di mensa per un importo pari al valore facciale del buono e, all'esercizio convenzionato, il mezzo per provare l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione.

Il **buono pasto** si colloca all'interno della **categoria del buono monouso**, posto che al momento della sua emissione è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto.

Il Decreto Mise dispone che i buoni pasto sono utilizzati **esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non preveda una pausa per il pasto**.

(Decreto MISE n.122 del 7 giugno 2017, in attuazione dell'articolo 144, comma 5, decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50).

L'indennità di mensa e le prestazioni sostitutive

La soglia di non concorrenza al reddito é **5,29**, aumentato a **7**, **se in forma elettronica**.

Al fine di usufruire del servizio, i dipendenti si recano in un esercizio convenzionato, consumano il pasto e consegnano il ticket restaurant, che permette **l'identificazione dell'avente diritto alla prestazione sostitutiva di mensa**. Nel caso il corrispettivo della prestazione sia superiore al valore facciale del ticket, sarà cura del dipendente **integrare il corrispettivo**.

L'importo massimo giornaliero va calcolato con riferimento a ciascun giorno lavorativo.

Non costituiscono compensi in natura i pasti consumati dai camerieri o dal cuoco di un ristorante, dai collaboratori domestici, mentre concorrono a formare il reddito solo per la parte che eccede le soglie, le indennità di mensa corrisposte ai lavoratori delle imprese edili o la panatica dei marittimi a terra.

(Circ. 326/E del 23 dicembre 1997)

L'indennità di mensa e le prestazioni sostitutive

Indennità sostitutiva di mensa per addetti ai cantieri edili e strutture lavorative a carattere temporaneo

l'esclusione dell'importo fino a 10.240 lire riguarda le categorie di lavoratori per le quali ricorrano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- hanno **un orario di lavoro che comporta la pausa per il vitto**;
sono esclusi tutti i dipendenti ai quali, in funzione dell' articolazione dell'orario di lavoro che non consente di fruire della pausa pasto, é attribuita una indennità sostitutiva di mensa.
- sono **addetti ad una unità produttiva**;
sono esclusi sostanzialmente assegnati ad una "unità" intesa come sede di lavoro.
- **l'unità é ubicata in un luogo** che, in relazione al periodo di pausa concesso per il pasto, non consente di recarsi, senza l'utilizzo di mezzi di trasporto, al più vicino luogo di ristorazione, per l'utilizzo di buoni pasto.

(Ris. n. 41/E-51844 del 30 marzo 2000)

L'indennità di mensa e le prestazioni sostitutive

E' possibile **scegliere la modalità adatta alle esigenze organizzative**, anche ricorrendo a più sistemi contemporaneamente: una categoria di dipendenti fruisce del servizio mensa e un'altra dei ticket restaurant, ad esempio a motivo della mansione.

Se il dipendente, nella **stessa giornata lavorativa**, riceve **un ticket restaurant e** fruisce del **servizio mensa, perde l'esenzione**; anche in caso di ticket restaurant e indennità sostitutiva di mensa. La compresenza impone la concorrenza al reddito del dipendente integrale **di uno dei due strumenti assegnati**.

Il trattamento tributario dei buoni pasto é stato collegato alla presenza di una pausa pranzo per cui la fruizione di una **pausa per il vitto** é stata considerata condizione necessaria per la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente del buono pasto. (Risoluzione n. 153/E del 15 dicembre 2004)

*...l'Agenzia delle Entrate ha fornito, in data 21 gennaio 2013, istruzioni ai fini della concessione del buono pasto ai propri dipendenti, individuando come presupposti imprescindibili **l'effettuazione della pausa** e la prosecuzione dell'attività lavorativa dopo la stessa.*

(Interpello Min.Lavoro n.2/2019 del 16 aprile 2019)

Regola 3

Tutte le esenzioni sono collegate a fattispecie specifiche e le disposizioni non fanno mai riferimento alla «generalità o categorie di dipendenti»; sono piuttosto utili/necessarie ad esentare in tutto o in parte istituti previsti contrattualmente. Rilevanza e utilità di opportune policy e regolamenti interni del datore di lavoro.



ASSOLOMBARDA

www.assolombarda.it
www.genioeimpresa.it

Seguici su     