



NOTA OPERATIVA N. 15/2015

OGGETTO: I rimborsi e le indennità di trasferta erogati dalle imprese ai dipendenti.

- Introduzione.

È prassi comune quella di riconoscere rimborsi spese ai **dipendenti che svolgono alcune delle loro mansioni al di fuori della sede abituale di lavoro**, c.d. trasferte. Per poter svolgere queste mansioni, i dipendenti si trovano nella condizione di dover far fronte a **spese aggiuntive sostenute nell'interesse del datore di lavoro**.

La normativa fiscale e la prassi hanno consolidato **varie modalità di erogazione dei rimborsi in questione**.

A seconda della modalità scelta dall'impresa si avranno **effetti diversi, sia con riferimento alla deducibilità del costo per l'azienda sia con riferimento all'imponibilità, in capo al dipendente, delle somme ricevute**.

Le diverse modalità comportano anche **diversi obblighi nella conservazione dei documenti al fine di poter giustificare le erogazioni**.

E' importante, pertanto, **scegliere la modalità di rimborso che sia maggiormente efficace in relazione all'esigenze dell'impresa e a quelle dei dipendenti**.

Con la presente nota operativa **si analizzeranno le diverse tipologie di rimborsi ed i relativi impatti fiscali**. Saranno inoltre riportate le diverse scritture contabili conseguenti ai diversi tipi di scelta effettuata.

- Tipologia di spese e modalità di rimborso.

Le spese che i dipendenti sostengono nelle trasferte aziendali possono essere suddivise in **quattro categorie**:

- 1) **Spese di viaggio**: sono sostenute dal dipendente per raggiungere il luogo in cui dovrà svolgere l'attività di trasferta. Rientrano sia tutte le spese relative ai mezzi pubblici (autobus, aerei, taxi etc.) sia quelle derivanti dall'utilizzo dei mezzi privati (autovettura di proprietà del dipendente o dell'azienda).

- 2) **Spese di vitto:** sostenute per i pasti (ristoranti, bar etc.).
- 3) **Spese di alloggio:** costi per l'alloggio e pernottamento.
- 4) **Altre spese:** tutte le altre spese inerenti all'attività svolta in trasferta (ad esempio il costo per il deposito bagagli, oneri per l'acquisizione di Visti esteri etc.).

Le diverse categorie avranno un **trattamento fiscale e contabile diverso a seconda della modalità di rimborso concordata.**

Gli **art. 51 e 95 del TUIR** disciplinano gli **effetti fiscali dei rimborsi**, in capo al dipendente e in capo all'impresa, a seconda che si tratti di:

- **Rimborsi analitici, o a piè di lista:** quando cioè il datore di lavoro rimborsa le singole spese analiticamente dimostrate dal dipendente.
- **Rimborsi forfetari:** quando il rimborso è prestabilito *ex-ante*, a prescindere dagli effettivi esborsi del dipendente nell'attività svolta in trasferta.
- **Rimborsi misti:** quando il rimborso avviene in parte in via analitica e in parte forfetariamente.

La scelta dei tre diversi sistemi è **facoltativa** e dipende esclusivamente dagli accordi contrattuali tra società e dipendente.

Per ciascuna trasferta, tuttavia, **si dovrà adottare un unico criterio** valido per tutti i giorni compresi nel periodo in cui il dipendente si trova fuori dalla sede di lavoro (Circolare del 23/12/1997 n. 326 - Min. Finanze).

- **I rimborsi spese analitici, effetti fiscali per l'impresa e i dipendenti.**

Quando si effettuano **rimborsi spesa analitici, o a piè di lista**, il dipendente è tenuto a **consegnare tutti i documenti comprovanti i pagamenti effettuati** e questi dovranno essere allegati ad una **nota spese**.

Nella nota spese, debitamente **sottoscritta**, dovranno essere descritte analiticamente **le spese sostenute** durante il periodo trascorso al di fuori della sede abituale di lavoro.

Questo documento costituisce, per la società, **titolo valido ai fini fiscali** (circ. Agenzia delle Entrate n. 188/1998).

Ciò significa che, **anche se i documenti allegati non sono intestati alla società o al dipendente** (es. scontrino non parlante, biglietto dell'autobus etc.), saranno considerati validi ai fini della **deducibilità dal reddito d'impresa**.

Resta inteso che **dalla documentazione si dovrà rilevare la natura del costo sostenuto al fine di poter provare l'inerenza della spesa con l'attività aziendale**. Ciò al fine di evitare possibili contestazioni da parte degli organi di controllo. In assenza di un'adeguata descrizione del costo sostenuto, infatti, si potrebbero ipotizzare accordi elusivi volti a mascherare dei compensi "fuori busta".

In merito alla documentazione da allegare alla nota spese si evidenzia la validità anche del solo estratto conto della carta aziendale/personale, con la quale il

dipendente ha fatto fronte alle spese. Questo costituirà titolo valido per l'impresa **se i singoli pagamenti sono analiticamente descritti nella nota spese sottoscritta dal dipendente**. Sarà tuttavia **opportuno che dall'estratto conto sia identificabile la natura della spesa sostenuta**.

Condizione imprescindibile, al fine della deducibilità del costo dal reddito d'impresa, è **che luogo e data della spesa rimborsata coincidano con quelli della trasferta**.

Con riferimento alla normativa IVA, invece, **la società potrà detrarre l'imposta gravante sui singoli acquisti solo se i documenti di spesa sono costituiti da fattura ad essa intestata**. In caso contrario anche l'IVA sarà un costo, da dedurre secondo le regole valide in base alla tipologia di costo sostenuto. **In mancanza della nota spese sarà obbligatorio indicare in fattura le generalità del dipendente che ha usufruito del servizio** (circ. 6/2009 Agenzia delle Entrate).

DOCUMENTI ALLEGATI ALLA NOTA SPESE	DEDUCIBILITA' DEL COSTO PER L'IMPRESA	DETRAIBILITA' DELL'IVA PER L'IMPRESA
Scontrini, ricevute, fatture e altra documentazione intestati al dipendente o non intestati, ma descritti nella nota spese.	Costo deducibile	Iva indetraibile (costituisce costo)
Fatture intestate alla società (anche se il pagamento è anticipato dal dipendente) con generalità del dipendente.	Costo deducibile	Iva detraibile con le specifiche regole dettate in base alla natura del costo

L'art. 93 del TUIR impone, per le imprese, specifici **limiti di deducibilità in caso di rimborso spese analitico**.

Le spese di vitto e alloggio per trasferte fuori dal territorio comunale sono deducibili entro il limite di **€ 180,76 al giorno, per le trasferte in Italia, e € 258,23 per le trasferte all'estero**.

Detti limiti, come già detto, valgono per le trasferte al di fuori dal comune ove il dipendente ha la sede abituale di lavoro. **Le spese di vitto e alloggio per trasferte nel territorio comunale**, invece, **sono deducibili nel limite del 75%** (circ. 6/2009 Agenzia delle Entrate).

Va sottolineato che le spese di vitto da prendere in considerazione sono solo quelle per il sostentamento del dipendente. Nel caso in cui le spese anticipate dal dipendente fossero sostenute per i pasti di altre persone (si pensi al caso in cui il dipendente viene autorizzato a pagare il pasto di altre persone come, ad esempio, i clienti dell'azienda), allora dovranno essere trattati come spese di rappresentanza seguendo i relativi limiti di deducibilità.

Le spese di viaggio, così come le altre spese non rientranti nelle categorie su elencate, sono **interamente deducibili**.

Qualora il dipendente usasse un'autovettura propria o a noleggio, tuttavia, l'azienda potrà dedurre rispettivamente il costo di percorrenza desumibile dalle tabelle Aci, ovvero quello risultante dalle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (20 C.F. se diesel). Questa regola è valida sia per le trasferte nel comune ove si trova la sede del dipendente sia per le trasferte in altri comuni.

TABELLA RIEPILOGATIVA		
DEDUCIBILITA' DEI RIMBORSI PER L'IMPRESA		
Vitto e alloggio	Trasferta nel comune	Deducibile il 75% del costo
	Trasferta fuori dal comune	Deducibile nel limite di 180,76 (Italia) e 258,23 (estero)
Auto	Trasferta nel comune	costo di percorrenza desumibile dalle tabelle Aci, ovvero quello risultante dalle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (20 C.F. se diesel)
	Trasferta fuori dal comune	
Spese di viaggio (auto escluse) e spese residuali	Trasferta nel comune	Interamente deducibile
	Trasferta fuori dal comune	

Relativamente all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) i rimborsi spese analitici costituiscono sempre **una componente di costo deducibile**.

In merito all'impatto sul reddito del lavoratore dipendente va evidenziato che **tutti i rimborsi** spese erogati per trasferte nel territorio comunale, ove si trova la sede abituale di lavoro, costituiscono reddito tassabile ai fini IRPEF. Sono tassate, dunque, **anche le indennità chilometriche** (ris. 232/2002 Agenzia Entrate).

L'unica eccezione è costituita dalle spese di trasporto documentate (taxi, autobus etc.) che sono **deducibili anche per le trasferte nel comune**.

Le spese di trasporto effettuate all'interno del comune, per essere non imponibili, **dovranno essere attestate da documentazione interna** al fine di provare la corrispondenza tra date dei documenti e periodo di lavoro svolto all'esterno della sede aziendale.

Per le missioni al di fuori del comune, se documentate, **si potrà usufruire invece del regime di non imponibilità per le spese di vitto, alloggio e di viaggio**.

La risoluzione 92/E del 2015 dell'Agenzia delle Entrate ha recentemente precisato che **le indennità chilometriche per trasferte al di fuori del comune sono non imponibili**, per il dipendente, **solo per la parte relativa al tragitto compreso tra la sede abituale e il luogo di trasferta**. Se il datore di lavoro considera, ai fini del calcolo chilometrico, un

tragitto più lungo di quello “sede abituale/luogo di trasferta”, la parte relativa ai chilometri eccedenti costituiscono reddito imponibile.

Es.:

- sede abituale – luogo di trasferta = 100km
- abitazione dipendente – luogo di trasferta = 150km
- indennità chilometrica calcolata su 150km

costituisce reddito imponibile per il dipendente l'indennità calcolata su 50km, mentre sarà non imponibile la parte calcolata su 100km.

Le spese residuali rispetto a quelle precedentemente esaminate, anche se non documentate, saranno non imponibili entro il limite di € 15,49, per trasferte in Italia, o €25,82, per l'estero.

TABELLA RIEPILOGATIVA		
IMPONIBILITA' DEI RIMBORSI PER IL DIPENDENTE		
Indennità chilometriche	Trasferta nel comune	Imponibili
	Trasferta fuori dal comune	Non imponibile la parte riferita al percorso : sede abituale – luogo trasferta
Spese di trasporto	Trasferta nel comune	Non imponibili
	Trasferta fuori dal comune	Non imponibili
Vitto e alloggio	Trasferta nel comune	Imponibili
	Trasferta fuori dal comune	Non imponibili
Spese residuali	Trasferta nel comune	Imponibili
	Trasferta fuori dal comune	Non imponibili nel limite di 15,49€ (25,82 per l'estero)

Una volta individuato il regime fiscale delle operazioni oggetto della trattazione è possibile indicare le corrette **scritture contabili**.

ES.

Si ipotizza che un dipendente consegni una nota spese allegando la seguente documentazione:

- fattura del treno intestata alla società, 100€ + Iva.
- fattura dell'albergo intestata al dipendente, 50€ + Iva.
- ricevuta del ristorante, 20€ + Iva.

la fattura intestata alla società sarà registrata come qualsiasi altra fattura ricevuta, rilevando l'iva a credito e il debito verso il dipendente che ha anticipato il pagamento:

diversi	A	Dipendente X	€110
Viaggi e trasferte			€100
IVA a credito			€10

Le altre spese saranno rilevate nel modo seguente:

Alberghi e ristoranti	A	Dipendente X	€77
-----------------------	---	--------------	-----

Come si può notare nella seconda scrittura non viene contabilizzata separatamente l'IVA indetraibile della fattura intestata al dipendente. Tale informazione si ritiene, infatti, non rilevante. Nulla vieta, tuttavia, di riportare l'operazione nel seguente modo :

Diversi	A	Dipendente X	€77
Alberghi			€50
IVA indetraibile			€5
Ristoranti			€22

- I rimborsi spese forfetari.

Quando il rimborso avviene forfetariamente si parla più propriamente di **indennità di trasferta**. Questa costituisce un vera e propria voce aggiuntiva dello stipendio ordinario.

Per l'impresa non ci sono particolari vincoli o regole da seguire in quanto basterà evidenziare in busta paga l'importo erogato a titolo d'indennità. Questa è interamente deducibile dal reddito d'impresa.

Non è richiesta, dunque, alcuna documentazione esterna né la compilazione di nota spese o attestazioni similari.

Ai fini IRAP tutti i rimborsi forfetari costituiscono sempre un **onere indeducibile**.

E' diverso, invece, l'impatto fiscale **in capo ai dipendenti**. Per questi infatti sarà **non imponibile esclusivamente l'indennità giornaliera non eccedente il limite di 46,48 euro, per le trasferte in Italia, e 51,65 euro per le trasferte all'estero**.

Contabilmente l'impresa dovrà rilevare le indennità erogate con le scritture periodiche effettuate per le retribuzioni. Si dovrà pertanto aggiungere la voce indennità di trasferta a quella "stipendi". Si dovranno poi contabilizzare le eventuali ritenute sulla parte eccedente i limiti sopra indicati.

ES.

Retribuzione lorda mensile = 1.500€;

Indennità di trasferta (1 giorno) = 100 €; parte eccedente il limite di esenzione (100-46,48 = 53,52 €).

Si rileverà prima lo stipendio lordo e l'indennità di trasferta:

Diversi	A	Dipendente c/retribuzioni	€1.600
Salari e stipendi		€1.500	
Indennità di trasferta		€100	

Successivamente si rileveranno le ritenute calcolate sullo stipendio lordo e sulla quota eccedente i 46,48. Si ipotizza che le ritenute siano pari a 140€ (INPS) e 260€ (IRPEF).

Dipendente c/retribuzioni	A	Diversi	€400
		Ritenute INPS	€140
		Ritenute IRPEF	€260

- Rimborsi spese misti.

Come già anticipato è ammessa anche la forma di rimborso mista, che si ha quando **il dipendente riceve sia una cifra prestabilita sia un importo pari alle spese effettivamente sostenute**.

In questo caso l'impatto fiscale varia a seconda di quale spesa viene rimborsata analiticamente.

In sostanza **per l'impresa si applicheranno le regole del metodo analitico** (con i conseguenti limiti di deducibilità) **alle sole spese rimborsate analiticamente** e **le regole valide per il metodo forfetario per la parte di rimborso concesso in misura fissa** (parte che è interamente deducibile).

Restano valide le considerazioni già fatte in merito alla documentazione probatoria della spesa.

ESEMPIO

Un'impresa, a seguito di una missione effettuata in Italia in un comune diverso da quello in cui vi è la sede abituale di lavoro del dipendente, decide di rimborsare analiticamente le spese di vitto e alloggio più un'indennità forfetaria fissa.

In questo caso le spese di vitto e alloggio saranno deducibili nel limite di 180,76€ mentre la quota fissa sarà interamente deducibile.

In merito alle scritture contabili si rimanda a quelle già rappresentate nei due paragrafi precedenti.

Per il dipendente, invece, si dovranno seguire le regole indicate al comma 3 dell'art. 51 del TUIR che possono essere così riassunte.

1. **In caso di rimborso analitico delle sole spese di vitto o delle sole spese di alloggio** la quota di rimborso forfetario sarà non imponibile per un massimo di €30,99, o €51,65 se la trasferta è all'estero. Le spese analiticamente rimborsate seguono le regole del metodo analitico.
2. **In caso di rimborso analitico sia delle spese di vitto che delle spese di alloggio** la quota di rimborso forfetario sarà non imponibile per un massimo di € 15,49, o € 25,82 se la trasferta è all'estero. Le spese analiticamente rimborsate seguono le regole del metodo analitico.

Si può notare che, **se le spese di trasporto, vitto e alloggio vengono rimborsate analiticamente, vi è una piena coincidenza tra la tipologia di rimborso "misto" e quello "analitico"** (cfr. circ. 326/1997 Agenzia delle Entrate).

- **Conclusioni.**

I rimborsi spese ai dipendenti devono seguire delle regole ben precise dettate dalla normativa fiscale.

Le diverse modalità di rimborso hanno impatti diversi sia sul reddito d'impresa sia sul reddito del lavoratore dipendente. Anche le modalità di contabilizzazione cambiano a seconda del metodo di rimborso scelto.

Si dovrà dunque fare attenzione alle differenti norme previste per le singole voci di spesa, con particolare attenzione alle indennità chilometriche per le quali, a seguito di un recente parere dell'Amministrazione Finanziaria, si dovranno applicare regole più stringenti.

Gli iscritti all'Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti