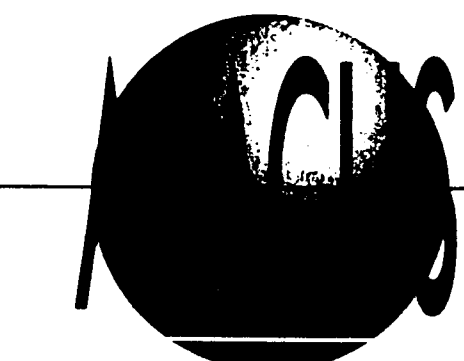


**BIBLIOTECA ELETTRONICA LATINA
SCAFFALE ELETTRONICO
DIZIONARIO MULTILINGUE**



IL RIMBORSO SPESE IN CITTA'

di Franco Pontani

Premessa

Il rimborso delle spese incontrate nel corso dell'esecuzione della propria attività da parte del lavoratore dipendente nella stessa sede di lavoro assegnata, e quindi nell'ambito della circoscrizione comunale della sede ordinaria di lavoro (emergente dalla lettera di assunzione del lavoratore dipendente), costituisce da sempre ragione di preoccupazione per il datore di lavoro soprattutto ai fini di una corretta determinazione del reddito imponibile ai fini delle ritenute fiscali e dei contributi sociali.

Spesso il lavoratore viene «comandato» a svolgere una parte della sua attività ad indirizzi diversi da quello di riferimento della sede aziendale e tale sua temporanea dislocazione lo induce, specie in comuni di una certa dimensione, a sostenere significativi costi sia di spostamento che di vitto.

La normativa tributaria e la prassi ministeriale (oltre alla dottrina) hanno avuto occasione (più volte) di occuparsi del tema con particolare riferimento alle ipotesi in cui la dislocazione comandata nell'ambito del comune non abbia la natura della eccezionalità, ma costituisca la regola, come ad esempio nei casi in cui il lavoratore svolga un'attività tecnica o commerciale (visita a clienti per la promozione o conclusione di una vendita, assistenza tecnica a macchine o impianti, consulenza tecnica, ecc.).

Giova qui preliminarmente precisare che in ogni caso i costi di trasferimento dall'abitazione alla sede di lavoro assegnata rientrano nel presupposto della imponibilità retributiva del lavoratore (salvo la fattispecie disciplinata all'art. 48, 2° comma lett. d. del Tuir del 22 dicembre 1986 n. 917, quando le prestazioni di servizi di trasporto, anche se affidate a terzi vengono disposte dall'azienda a favore di una collettività di dipendenti). Ancora rientra tra i componenti della retribuzione, il rimborso al dipendente del vitto presso la sede ordinaria di lavoro, salvo la disciplina

particolare dei servizi di mensa e di ticket restaurant come regolati dall'art. 48, 2° comma lett. d del citato Tuir (somministrazioni in mense aziendali o prestazioni sostitutive).

Ci occuperemo in questa sede, pertanto, dei costi di trasferimento e di vitto in connessione a «missioni» all'interno dell'area del comune sede di lavoro assegnata in relazione ad una attività che rientra nella mansione assegnata al lavoratore o che comunque viene disposta dal datore di lavoro.

Il rimborso spese viaggio

Il rimborso delle spese viaggio può avvenire a fronte di giustificativi rilasciati da vettori terzi rispetto all'azienda (tram, autobus, metropolitane, taxi) o attraverso il rimborso a piè di lista delle spese di carburante e lubrificante dell'auto di proprietà dell'azienda o di proprietà o di pertinenza del dipendente o con il rimborso chilometrico a fronte dell'utilizzo dell'autovettura di proprietà o di pertinenza del lavoratore dipendente.

Nel periodo previgente il Testo Unico delle imposte sui redditi disposto con il Dpr 22 dicembre 1986 n. 917, con diverse circolari e risoluzioni ministeriali (C.M. n. 1/RT/50550 del 15 dicembre 1973, C.M. n. 13/RT/1702 del 20 novembre 1974, R.M. n. 10/816 del 27 giugno 1975, R.M. n. 10/809 del 18 luglio 1975, R.M. n. 50201 del 31 dicembre 1975, C.M. n. 149/9/1320 del 4 dicembre 1978) si era precisato che tutti i rimborsi per spese viaggio dovevano considerarsi integralmente imponibili e pertanto dovevano concorrere alla determinazione dell'imponibile fiscale del periodo di paga in cui detti rimborsi venivano erogati. Ciò significa che nel periodo previgente l'entrata in vigore del nuovo Testo Unico, sia nell'ipotesi in cui il rimborso avvenisse in forma specifica, sia in quella in cui il rimborso avvenisse a fronte di indennità chilometriche, essendo tali spese di viaggio non connesse alla missione del dipendente in un comune

diverso da quello assegnato come sede di lavoro, tali rimborsi non venivano riconosciuti esenti da imposta pur essendo esenti da contributi sociali.

L'Assonime, nella sua circolare n. 27 del 26.3.1979, ebbe a dichiarare come le tesi del Ministero delle Finanze, come sopra sintetizzate, non potessero essere accettabili né sul piano giuridico né sul piano dell'equità. In sintesi l'Assonime riteneva dovesse vigere l'intassabilità dei rimborsi spese documentati e quindi dei costi specifici sostenuti dai dipendenti nell'espletamento delle loro mansioni e ciò in quanto proprio sul fondamento giuridico della disciplina del lavoro subordinato (accolto dalla norma fiscale) tali costi, in quanto effettivi esborsi effettuati nell'interesse del datore di lavoro, non dovessero assumere, per il relativo rimborso, natura retributiva avendo invece la natura risarcitoria o restitutoria. Dello stesso avviso era la dottrina (cfr. C. Vinci e M. Gagliardi in «I rimborsi spese nelle aziende e nelle società» 1986, pag. 44). Sul tema tuttavia avremmo modo (cfr. F. Pontani «Il rimborso delle spese in azienda» 1986, pag. 48) di puntualizzare che, pur condividendo il convincimento, valeva la condizione della dimostrata effettività delle spese nell'interesse del datore di lavoro, una dimostrazione non sempre agevole da fornire nelle circostanze di fatto (1).

Con il novello Tuir, l'art. 48, 4° comma disciplina la intassabilità dei rimborsi spese di trasporto comprovati da documenti provenienti dal vettore. Il nuovo Tuir pertanto riconosce valide le istanze della dottrina limitatamente ai trasporti eseguiti da soggetti terzi e adeguatamente documentati (tram, autobus, metropolitane, taxi) documenti che dovrebbero essere riepilogati in una nota spese o altrimenti circostanziati in modo tale da garantire oltre all'effettività della spesa anche la natura di spesa sostenuta in nome e per conto del datore di lavoro. Dovrebbe essere quindi presente, nel contesto aziendale, la rete di riferimenti tipica delle missioni fuori dell'ambito del comune sede di lavoro assegnata. Deve sussistere pertanto l'evidenza della circostanza delle singole missioni, la natura

(1) Valga d'esempio il caso di un abbonamento tramviario che copra sia l'esigenza del lavoratore di recarsi dal proprio domicilio al luogo di lavoro, sia l'esigenza del datore di lavoro di inviare il lavoratore in luoghi diversi dalla sede di lavoro assegnata utilizzando quell'abbonamento integralmente rimborsato dal datore di lavoro.

delle stesse per verificarne la compatibilità con la mansione del lavoratore, la pertinenza quindi a specifici lavoratori. Elementi questi che comunque si dovrebbero poter desumere o dovrebbero poter trovar conforto nell'osservanza delle regole delle assicurazioni obbligatorie in materia di presenza del lavoratore nel luogo di lavoro assegnato.

L'eccezione individuata nella vigente norma tributaria conferma la regola della imponibilità totale ai fini delle imposte sul reddito dei rimborsi spese diversi da quelli specifici documentati da vettori terzi e quindi conferma la imponibilità dei rimborsi chilometrici e delle schede carburante delle auto di proprietà o di pertinenza del lavoratore. Le schede carburante delle auto di proprietà del datore di lavoro essendo l'espressione documentale di costi attinenti mezzi strumentali dell'azienda non potranno essere intese come espressione, per il loro rimborso di componenti retributivi per il lavoratore dipendente. Tuttavia dovrà essere cura del datore di lavoro porre in essere un sistema di controllo sull'utilizzo dell'auto aziendale affinché questa non venga destinata a finalità private del dipendente.

Il rimborso delle spese di vitto

Il rimborso delle spese di vitto può avvenire in relazione a situazioni diverse:

- a. rimborso delle spese di ristorante in assenza di convenzioni di servizio di mensa
- b. rimborso delle spese di ristorante in presenza di convenzioni di servizio di mensa attuate mediante prestazioni sostitutive
- c. erogazione di ticket restaurant a fronte di convenzioni di servizio di mensa
- d. rimborso di scontrini fiscali o di scontrini di cassa per consumi alternativi al vitto ordinario.

Quando l'azienda non ha stipulato convenzioni di servizio di mensa con i lavoratori dipendenti e pertanto questi sostengono l'intero onere del vitto connesso alla pausa meridiana e l'azienda provvede al rimborso a forfait o a piè di lista dei costi sostenuti dal lavoratore per il consumo del pasto quotidiano tale rimborso come sinteticamente anticipato in premessa e come disciplinato dall'art. 48 del citato Tuir, costituisce, a tutti gli effetti contributivi e fiscali, componente della retribuzione ordinaria del lavoratore e pertanto viene regolarmente assoggettato, nella to-

talità ed a prescindere dalla giustificazione documentale, ad imposte e contributi sociali.

Quando tra il datore di lavoro ed i lavoratori è stipulato un accordo di servizio di mensa centralizzata e per i lavoratori che in relazione alla specifica mansione prestano la loro attività ad indirizzi diversi, secondo un piano prestabilito, in un'area definita della città, ed in detta area il datore di lavoro ha stipulato una convenzione con uno o più ristoranti per i servizi sostitutivi di mensa, i rimborsi effettuati direttamente ai ristoranti o ai lavoratori, sul fondamento di ricevute fiscali, non costituiscono ragione di imponibilità fiscale o contributiva se non nei limiti e secondo le modalità fissate dagli accordi aziendali per le eccedenze rispetto ai servizi ordinari di mensa (imponibilità ad esempio per gli extra - alimenti e bevande - rispetto al pasto convenzionato).

Quando tra il datore di lavoro ed i lavoratori è stipulato un accordo di servizio di mensa non centralizzato, ma libero in relazione ai luoghi di consumo dei pasti quotidiani e tali luoghi sono identificati in virtù della formula del ticket restaurant, al lavoratore vengono assegnati dei biglietti identificativi del credito di consumo ed il loro controvalore nominale non costituisce componente di reddito per il lavoratore.

Nell'ipotesi in cui invece difetti l'accordo per i servizi di mensa e si proceda al rimborso di scontrini fiscali o di scontrini di cassa (per i primi per servizi di tavola fredda, presso bar o altri enti abilitati alla somministrazione di alimenti, per i secondi per l'acquisto diretto di singole componenti di tali alimenti in negozi, mercati, supermercati, ecc.) il valore rimborsato costituisce, a tutti gli effetti, elemento integrativo della retribuzione ai fini previdenziali e fiscali.

Riassumendo, pertanto, quando si è in presenza di «missioni» cioè di attività comandate al lavoratore dipendente nell'ambito della circoscrizione del comune sede di lavoro, la condizione di non imponibilità per il rimborso del pasto quotidiano risiede nella convenzione stipulata tra azienda e lavoratori per il servizio di mensa e per i suoi sostitutivi, siano essi riferibili a convenzioni separate con ristoranti o mense terze, siano essi riferibili all'utilizzo del sistema dei ticket restaurants. Le eccedenze di servizio rispetto a tali convenzioni sono comunque fiscalmente imponibili, come pure sono imponibili tutti i rimborsi di pasto in assenza di tali convenzioni, sia quando il

giustificativo è costituito da fatture o ricevute fiscali, sia quando è costituito da scontrini fiscali, scontrini di cassa o altro supporto documentale.

Le spese diverse da quelle di vitto o di trasporto

Ogni costo sostenuto e diverso da quelli di vitto e di trasporto, fatti salvi i costi di rappresentanza di cui diremo oltre, non può considerarsi attinente alla missione nei termini sopradescritti, conseguentemente se tali costi ineriscono la sfera personale del dipendente (cafeteria, giornali, libri, telefoniche private, ecc.) saranno considerati, ai fini previdenziali e fiscali, per il loro rimborso, componenti della retribuzione ordinaria; se inerenti l'attività aziendale (acquisto di cancelleria, piccole attrezzature, piccole parti di ricambio per strumenti o attrezzi) saranno fiscalmente deducibili per l'azienda e non imponibili per il rimborso in capo al dipendente a condizione dell'osservanza delle regole preposte alla corretta documentazione di questi costi. Il loro rimborso avverrà non attraverso una nota spese o documento equivalente, ma attraverso la formula del mandato di cassa.

Le spese di rappresentanza

Quando il lavoratore dipendente intrattiene il cliente sia a pranzo sia in altre occasioni (costi per aperitivi, cafeteria, fiori, piccoli doni, ecc.) si applicano le regole dettate dall'art. 74, 2° comma del Tuir. Per l'esame di queste regole rinviamo a quanto detto in un nostro precedente articolo pubblicato su questa rivista sull'argomento specifico. Qui ricordiamo che tutti i costi debbono essere documentati attraverso fatture intestate all'azienda o ricevute fiscali non anonime.

Conclusioni

L'evoluzione delle norme volte a disciplinare il sistema del rimborso delle spese sostenute dal lavoratore nel comune sede di lavoro assegnato per vitto e trasporto, per varie e minute e rappresentanza, evidenzia un regime di progressiva detassazione, sia pure non secondo gli auspici delle aziende e dei lavoratori dipendenti. La conquista realizzata con il Tuir del 1986 è quella della maggior chiarezza nei comportamenti da adottare con la fissazione di una chiara linea di demarcazione tra ciò che «iuris et de iure» viene consi-

derato imponibile rispetto a quanto viene considerato esente. La regola della non imponibilità vige per i rimborsi dei seguenti costi:

a. costi di trasporto sostenuti, nel territorio del comune sede di lavoro, in nome e per conto dell'azienda e quindi per finalità di servizio in relazione ad attività comandate in forza del vincolo di subordinazione, purché documentate da vettori terzi attraverso apposita giustificazione o connessi a mezzi di proprietà dell'azienda per il puro rimborso del costo anch'esso documentato. Ciò a condizione che il mezzo dell'azienda non sia destinato anche parzialmente a finalità private;

b. costi per il trasporto collettivo dei dipendenti, trasporto organizzato dall'azienda stessa o per suo conto da vettori terzi;

c. costi di vitto in dipendenza di convenzioni di mensa o di servizi sostitutivi con diverse formule di convenzione, inclusa quella del ticket restaurant;

d. costi per acquisti vari e minuti inerenti beni e servizi di pertinenza dell'azienda a condizione dell'effettività del costo, della sua inerenza e della sua documentazione in forme «personalizzate»;

e. costi di rappresentanza purché adeguatamente documentati, nei limiti di deducibilità fissati dalla legge.

Tutti gli altri costi nella misura in cui sono riferibili al dipendente costituiscono, documentati e non, componenti della retribuzione del dipendente stesso, almeno ai fini delle imposte dirette; nella misura in cui sono riferibili all'azienda, se non documentati o se documentati superano i limiti di deducibilità fiscalmente ammessi, per la parte eccedente, costituiscono costi fiscalmente indeducibili ai fini della determinazione del reddito fiscalmente imponibile dell'azienda.

Prof. Franco Pontani