

# I rimborsi spese

Roberta Braga



Copyright © 2020 - CESI Multimedia S.r.l. Società Unipersonale  
Via Massarenti 13, 20148 Milano  
[www.cesimultimedia.it](http://www.cesimultimedia.it)

Tutti i diritti riservati. È vietata la riproduzione dell'opera, anche parziale e con qualsiasi mezzo.

L'elaborazione dei testi, pur se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità in capo all'autore e/o all'editore per eventuali involontari errori o inesattezze.

Aggiornato al 2 febbraio 2024

# Sommaro

<b>1. Premessa</b> .....	1
1.1 Premessa.....	1
<b>2. I rimborsi spese</b> .....	2
2.1 Premessa.....	2
2.2 La definizione di rimborso spese .....	2
2.3 La trasferta.....	4
2.3.1 Generalità sulla trasferta.....	4
2.3.2 Identificazione del territorio comunale ai fini della trasferta.....	4
Il caso del committente impresa o ente.....	5
Il caso del committente artista o professionista.....	5
2.3.3 La differenza tra la trasferta occasionale e quella strutturale .....	6
2.4 La nozione di residenza anagrafica (o effettiva) e di domicilio fiscale .....	7
2.5 La sede di lavoro .....	7
2.6 I sistemi di rimborso delle spese di trasferta.....	9
2.7 Le caratteristiche di rilievo dei sistemi di rimborso per spese di trasferta.....	10
2.7.1 Il rimborso forfetario .....	12
2.7.2 Il rimborso analitico o a piè di lista .....	12
2.7.3 Il rimborso misto .....	13
Prima modalità applicativa .....	13
Seconda modalità applicativa.....	13
2.8 Le tabelle elaborate dall'ACI .....	14
2.9 Il calcolo del rimborso chilometrico .....	14
2.9.1 Metodo delle tabelle ACI ovvero delle tariffe aziendali.....	15
2.9.2 I costi medi d'esercizio proporzionali .....	16
2.10 L'utilizzo delle tabelle ACI in caso di auto aziendali concesse in uso promiscuo al lavoratore .....	16
2.11 Le spese documentate e quelle non documentate .....	17
2.12 La deducibilità delle spese di vitto e alloggio e di quelle di viaggio e trasporto e la detraibilità della relativa IVA.....	20
2.12.1 Le regole valevoli agli effetti IVA.....	21
Reddito di lavoro autonomo e di impresa .....	21
2.12.2 Le regole valevoli agli effetti delle imposte sui redditi.....	21
2.12.3 Le regole per gli operatori congressuali .....	24
2.13 La deducibilità delle spese di rappresentanza e la detraibilità della relativa IVA .....	25
2.13.1 Le regole valevoli agli effetti IVA.....	25
Reddito di lavoro autonomo e di impresa .....	25
2.13.2 Le regole valevoli agli effetti delle imposte sui redditi.....	25
2.13.3 Le spese di rappresentanza relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande .....	32
2.13.4 Le spese di rappresentanza nel nuovo regime dei minimi ex art. 1 della legge di Stabilità 2016.....	33
2.13.5 Le spese di ospitalità .....	33
2.14 La detraibilità dell'IVA sulle spese di trasporto .....	42
2.15 La deducibilità dal reddito di lavoro autonomo professionale delle spese di viaggio e trasporto.....	42

<b>3. Il trattamento fiscale e previdenziale dei rimborsi</b> .....	43
3.1 Il dipendente, il co.co.co., il borsista e il tirocinante.....	43
3.1.1 Premessa .....	43
3.1.2 Il dipendente .....	44
3.1.3 Il trattamento ai fini IVA, delle imposte sui redditi e IRAP dei rimborsi spese per il personale distaccato presso terzi.....	56
3.1.4 Alcune casistiche particolari di dipendenti .....	59
3.1.5 L'indennità di trasferimento.....	60
3.1.6 Il co.co.co. ....	60
3.1.7 Il borsista e il tirocinante .....	73
3.2 L'amministratore e il socio .....	74
3.3 Il titolare di altri redditi di lavoro autonomo .....	76
3.4 Il lavoratore autonomo occasionale .....	79
3.5 Il professionista e l'artista .....	83
3.5.1 Il trattamento delle spese sostenute dal professionista singolo o associato .....	83
3.5.2 Il riaddebito delle spese negli studi professionali.....	88
3.6 L'agente e il rappresentante di commercio, il promotore finanziario e l'agente assicurativo.....	89
3.6.1 L'agente e il rappresentante di commercio .....	89
3.6.2 Il promotore finanziario e l'agente assicurativo .....	92
3.7 Il lavoratore sportivo.....	94
3.8 Il volontario .....	97
<b>4. I documenti giustificativi</b> .....	101
4.1 Il dipendente, il co.co.co., il borsista e il tirocinante.....	101
4.1.1 La documentazione della trasferta in generale.....	101
4.1.2 I documenti di spesa utilizzabili per le spese diverse dal vitto e alloggio.....	101
4.1.3 I tipi di documenti di spesa utilizzabili per le spese di vitto e alloggio.....	102
4.1.4 Le caratteristiche di rilievo dei documenti di spesa .....	102
4.1.5 La dematerializzazione delle note spese e dei relativi giustificativi .....	106
4.2 L'amministratore e il socio .....	106
4.3 Il titolare di altri redditi di lavoro autonomo .....	107
4.4 Il lavoratore autonomo occasionale .....	107
4.5 Il professionista e l'artista .....	108
4.6 L'agente e il rappresentante di commercio, il promotore finanziario e l'agente assicurativo.....	108
4.7 Lo sportivo dilettante.....	108
4.8 Il volontario .....	109
<b>5. La lettera di incarico</b> .....	110
5.1 Il dipendente, il co.co.co., il borsista e il tirocinante.....	110
5.1.1 Generalità .....	110
5.1.2 La documentazione probatoria dell'indennità di trasferta esente dall'IRPEF .....	110
5.2 L'amministratore e il socio .....	111
5.3 Il titolare di altri redditi di lavoro autonomo .....	111
5.4 Il lavoratore autonomo occasionale .....	111
5.5 Il professionista e l'artista .....	112
5.6 L'agente e il rappresentante di commercio, il promotore finanziario e l'agente assicurativo.....	112
5.7 Lo sportivo dilettante.....	112

---

5.8 Il volontario .....	112
<b>6. Appendice – Formulario</b> .....	<b>115</b>
6.1 Richiesta di rimborso del dipendente o co.co.co. per trasferte fuori dal Comune.....	115
6.2 Richiesta di rimborso delle spese non documentate del dipendente o co.co.co. ....	115
6.3 Richiesta di rimborso dell'amministratore .....	116
6.4 Richiesta di rimborso spese del professionista .....	116
6.5 Richiesta di rimborso spese dello sportivo dilettante.....	117
6.6 Richiesta di rimborso spese del volontario .....	117
6.7 Rimborso spese di trasferta .....	118
6.8 Ricevuta del lavoratore autonomo occasionale.....	119
6.9 Ricevuta dello sportivo dilettante .....	120
6.10 Lettera d'incarico .....	120
6.11 Nota spese dipendenti, collaboratori e professionisti con due metodi alternativi ACI .....	122
6.12 Lettera incarico volontario sportivo .....	129

# 1. Premessa

---

## 1.1 Premessa

Il presente lavoro è finalizzato a illustrare in modo organico ed esauriente le regole sia fiscali sia previdenziali poste alla base della determinazione dei rimborsi spese erogati da imprese, professionisti ed enti alle differenti tipologie di soggetti che rendono a loro favore delle prestazioni per le quali si rende opportuna e/o necessaria l'effettuazione di trasferte.

L'opera risulta articolata in quattro parti fondamentali.

Nella prima parte sono esaminate le nozioni generali dei termini di uso ricorrenti nel corso della trattazione quali il rimborso spese, la trasferta, la residenza anagrafica e la sede di lavoro, nonché, in particolare, i metodi di rimborso consentiti e la distinzione tra le spese documentate e quelle forfetarie.

La seconda parte è dedicata all'applicazione delle norme tributarie, che esplicano validità ai fini dell'applicazione del d.P.R. n. 633/1972, del d.P.R. n. 600/1973 e del Testo Unico delle imposte sui redditi di cui al d.P.R. n. 917/1986, oltre che in materia previdenziale, distintamente per ciascuna categoria di soggetto che percepisce il rimborso spese (dipendente, collaboratore, amministratore, lavoratore autonomo, agente o rappresentante, sportivo dilettante e volontario).

Obiettivo della terza parte è quello di fornire una disanima dettagliata e puntuale dei documenti originali da utilizzare per il riconoscimento delle spese sostenute da ogni soggetto percettore ai fini dell'ottenimento del rimborso da parte del soggetto committente.

La lettera d'incarico allo svolgimento della trasferta costituisce l'oggetto di esame specifico nella quarta parte. L'appendice all'opera, ad integrazione dell'opera stessa, si propone di rendere disponibile la modulistica di immediata fruizione nelle diverse fattispecie concrete e spazia dalla richiesta di rimborso del collaboratore a progetto per le trasferte extracomunali, alla richiesta di rimborso spese del volontario, dalla ricevuta rilasciata dallo sportivo dilettante alla fattura del professionista e dalla lettera d'incarico alla nota spese prodotta dal dipendente.

Da ultimo, si desidera esprimere il più vivo ringraziamento alle persone che hanno contribuito personalmente alla realizzazione dell'opera tra i quali si segnalano, in modo particolare, Mario e Sergio Marchietto, Tosca Mantovani, Giacomo Braga e Daniele Neri.

## 2. I rimborsi spese

---

### 2.1 Premessa

Nel presente capitolo, viene illustrata in modo articolato la definizione dei rimborsi spese corrisposti ai collaboratori a vario titolo e ai dipendenti.

Inoltre, vengono descritti gli elementi costitutivi di tale nozione quali la trasferta, la residenza anagrafica, il domicilio fiscale e la sede di lavoro.

Ancora, al fine di stabilire il corretto trattamento tributario, oltre che previdenziale, dei rimborsi, sono delineati i possibili sistemi di rimborso per spese di trasferta, dei quali sono messe in luce le peculiarità tecniche, nonché i criteri di distinzione tra le spese documentate e quelle non documentate e le regole specifiche che presiedono a determinate categorie di spese come quelle di vitto e alloggio, quelle di rappresentanza e quelle di trasporto.

### 2.2 La definizione di rimborso spese

Si è in presenza di una procedura di rimborso spese quando un soggetto (datore di lavoro o committente) eroga una somma di denaro a un altro (dipendente o collaboratore o mandatario) a titolo di rifusione della spesa sostenuta per suo conto e nel suo interesse.

Da un lato, il soggetto erogante, a seconda dei casi, si identifica con un:

- Esercente attività d'impresa (in forma di società o di impresa individuale);
- Ente pubblico o privato (ad esempio, Comune, Camera di commercio, università o istituto di ricerca o associazione);
- Artista o professionista (ad esempio, notaio).

Dall'altro lato, il soggetto percipiente può essere titolare, di volta in volta, nei confronti del soggetto erogante di un rapporto di:

- Agenzia o rappresentanza di commercio o attività del promotore finanziario o di agenzia assicurativa;
- Lavoro dipendente;
- Attività del tirocinante o borsista;
- Collaborazione coordinata o continuativa (ad esempio, amministratore di società);
- Lavoro socialmente utile ai sensi della legge n. 390/1981;
- Lavoro autonomo artistico o professionale;
- Lavoro autonomo non professionale (ad esempio, l'autore di un'opera musicale, per la quale percepisce i diritti di autore);
- Attività dello sportivo dilettante;
- Collaborazione autonoma occasionale;
- Attività del volontario.

A far data dall'1/1/2016, non è più possibile stipulare nuovi contratti a progetto ed i contratti esistenti devono trasformarsi in rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato ex art. 2 del d.lgs. n. 81/2015, salvo alcune eccezioni tassativamente previste.

**Tabella. Le differenti tipologie di soggetti coinvolti nella procedura di rimborso delle spese**

Soggetti eroganti	Soggetti percipienti
1. Impresa 2. Artista e professionista 3. Ente pubblico o privato	a. Agente o rappresentante di commercio o promotore finanziario o agente assicurativo b. Lavoratore dipendente o assimilato (collaboratore coordinato o continuativo o lavoratore socialmente utile ex legge n. 390/1981) c. Artista o professionista d. Lavoratore autonomo non professionale e. Sportivo dilettante f. Borsista o tirocinante g. Collaboratore autonomo occasionale h. Volontario

Il rimborso delle spese sopportate presuppone l'esistenza di una lettera di incarico, di norma per iscritto, con la quale il lavoratore viene autorizzato dal datore di lavoro o committente a effettuare una trasferta o missione per esigenze di servizio.

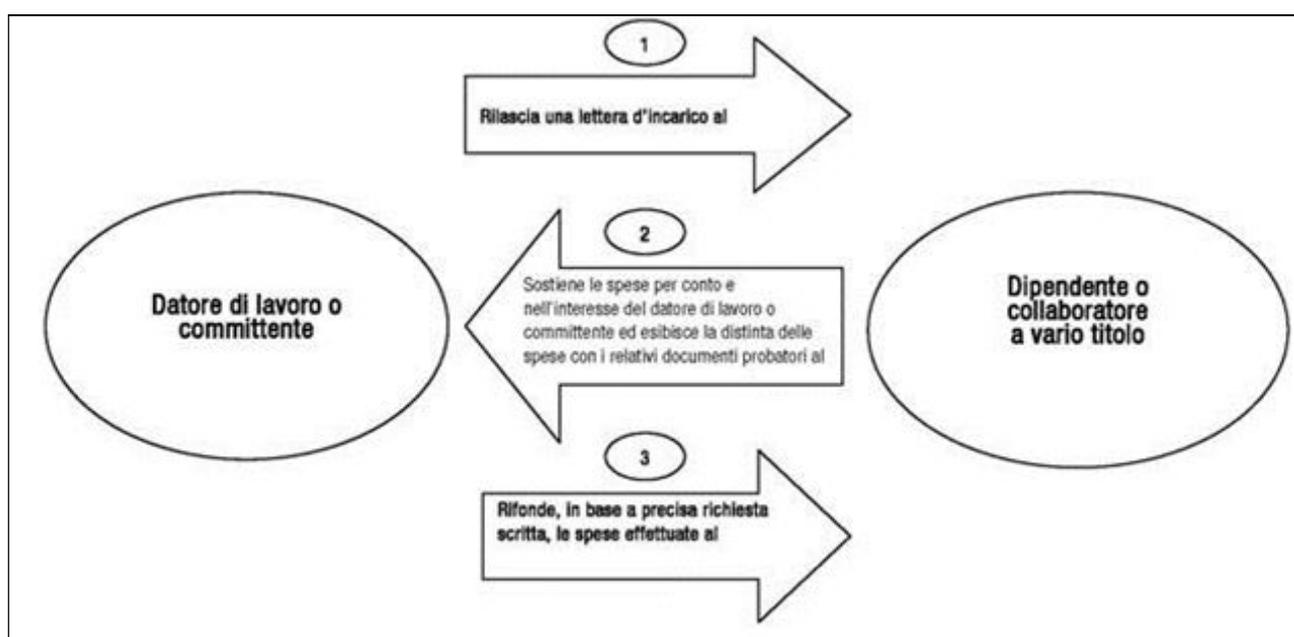
Una volta espletato l'incarico, il lavoratore è tenuto a presentare una richiesta scritta di rimborso delle spese rendicontate in dettaglio.

In sintesi, il rimborso spese evidenzia tre caratteristiche essenziali:

- intervengono due soggetti (l'uno con funzioni di erogante e l'altro di percipiente);
- la spesa sostenuta dal soggetto che riceve l'incarico va a beneficio del soggetto che lo attribuisce;
- il rimborso si configura come un reintegro di natura patrimoniale.

In ordine temporale, prima il lavoratore effettua la spesa per acquisire un bene o servizio a vantaggio diretto e immediato del committente e solo successivamente, sulla base degli accordi intervenuti, ne chiede e ottiene la restituzione.

**Schema riassuntivo. La sequenza cronologica della procedura di rimborso delle spese effettuate**



## 2.3 La trasferta

### 2.3.1 Generalità sulla trasferta

Si è in presenza di una trasferta o missione quando il committente destina solo in via transitoria e temporanea il lavoratore o collaboratore a un luogo di lavoro ubicato presso una sede diversa da quella abituale di espletamento dell'attività lavorativa.

La trasferta può avvenire all'interno del territorio comunale oppure al di fuori (in Italia o all'estero).

Secondo quanto ha affermato la Corte di Cassazione, Sezione lavoro, con la sentenza n. 12513/1991, l'istituto della trasferta prevede la predeterminazione di un luogo fisso dell'attività lavorativa e un provvisorio mutamento del luogo stesso, in base a scelte imprenditoriali di carattere contingente.

Ne consegue che, nel caso dei dipendenti senza una sede fissa di lavoro (ad esempio, venditori esterni legati all'impresa da un rapporto di lavoro subordinato ai quali è assegnata una zona territoriale più o meno ampia all'interno della quale hanno l'obbligo di assumere la residenza), non è possibile parlare di trasferta in quanto le loro prestazioni sono rese nel contesto di un'attività che non prevede, per le sue caratteristiche intrinseche, una sede di lavoro di natura fissa e stabile.

Al fine di adottare il provvedimento di trasferta, non occorre che il committente ne indichi preliminarmente i motivi, a condizione che vengano rispettate le clausole generali di correttezza e buona fede.

Non si inquadrano come trasferte gli spostamenti che avvengono tra la residenza anagrafica del lavoratore e la sede di lavoro.

In aggiunta, l'istituto della trasferta si distingue da quello del trasferimento, che riguarda esclusivamente il dipendente che assume una valenza definitiva. In relazione all'istituto del trasferimento, si osserva che, a norma dell'art. 2103 c.c., al datore di lavoro è consentito trasferire il dipendente da un'unità produttiva a un'altra solo per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive.

**Tabella 1. Differenza tra la nozione di trasferta e quella di trasferimento**

	<b>Trasferta</b>	<b>Trasferimento</b>
	Assegnazione provvisoria di un lavoratore a un luogo di lavoro situato in una sede differente da quella consueta.	Assegnazione definitiva di un lavoratore dipendente a un luogo di lavoro situato in una sede differente da quella abituale per documentati motivi tecnici, organizzativi o produttivi.

### 2.3.2 Identificazione del territorio comunale ai fini della trasferta

Per ambito comunale non deve intendersi il mero centro abitato del comune o il centro abitato e un delimitato raggio contiguo del territorio, ma l'intero territorio sul quale si espande il comune.

Non assume alcuna rilevanza la distanza tra la sede del lavoro e il luogo di trasferta, quando quest'ultimo risulta ubicato nel medesimo Comune in cui il lavoratore abitualmente svolge la propria attività.

Si precisa che il lavoratore non può essere considerato in trasferta per i viaggi effettuati per recarsi dalla propria abitazione al luogo di lavoro e viceversa, neppure nel caso in cui l'abitazione sia situata in comune diverso da quello di lavoro.

**Tabella 2. Definizione del territorio comunale agli effetti della trasferta**

Il territorio comunale include tutta l'area sulla quale si estende il Comune e, quindi, comprende sia il centro abitato sia le zone disabitate che rientrano nell'ambito di competenza comunale.

È previsto un trattamento fiscale agevolato esclusivamente con riguardo ai rimborsi spese relativi alle trasferte effettuate:

- dai dipendenti e dai collaboratori fuori del Comune della sede di lavoro indicata nel contratto o nella lettera di assunzione;
- dai collaboratori fuori del Comune di domicilio fiscale degli stessi, qualora ne ricorrano le condizioni.

Il Ministero del lavoro, in risposta alla richiesta di interpello n. 14/2010 di Confartigianato, ha precisato che un contratto aziendale può prevedere un'indennità di trasferta in misura superiore a quella stabilita dal contratto nazionale o territoriale, sempre che l'accordo sia depositato presso la Direzione provinciale del lavoro e presso tutti gli enti previdenziali.

Inoltre, tale ammontare risulta esente ai fini contributivi e fiscali nei limiti di cui all'art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986.

Per contro, se lo stesso tipo di indennità è fissato mediante un accordo individuale con il singolo lavoratore, la quota eccedente assume la natura di superminimo individuale con il conseguente assoggettamento a tassazione e a contribuzione previdenziale per l'intero ammontare.

*Il caso del committente impresa o ente*

Innanzitutto, si rende necessario operare una discriminazione tra i dipendenti privati e quelli pubblici.

Per i dipendenti del settore pubblico, dopo 240 giorni di missione continuativa, viene meno il particolare regime fiscale di detassazione dell'indennità forfetaria fino all'importo di euro 46,48 al giorno per le trasferte in Italia (euro 77,47 al giorno per le trasferte all'estero) di cui all'art. 51, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi, in quanto la trasferta perde il carattere della temporaneità.

Quindi, le somme eventualmente percepite a titolo di indennità di missione sono fin dall'inizio assoggettate a tassazione secondo i criteri previsti per le normali voci retributive, sempre che non ricorrano i presupposti per una diversa qualificazione (ad esempio, indennità di trasferimento).

Non è stata riprodotta un'analoga disposizione per i dipendenti del settore privato e, quindi, la valutazione se può essere giustificato un periodo più o meno lungo di trasferta va effettuata caso per caso, dal momento che l'erogazione dell'indennità di trasferta per un periodo particolarmente lungo potrebbe mascherare in realtà un vero e proprio trasferimento con le conseguenti possibili contestazioni in sede di accertamento.

Nel settore dell'edilizia, al contrario, è lecito ritenere che il dipendente in trasferta presso un cantiere vi permanga fino alla fine dei lavori e pertanto anche per un periodo prolungato e superiore a 240 giorni.

*Il caso del committente artista o professionista*

Non assume alcuna rilevanza l'ampiezza del Comune in cui il dipendente o il collaboratore ha la sede di lavoro, neppure nell'ipotesi in cui la legge preveda la corresponsione di una indennità per coloro che si recano in missione fuori dalla sede di servizio in località distanti almeno 10 chilometri.

Concorrono a formare il reddito le indennità e i rimborsi spese per trasferte in località comprese nel territorio comunale, anche se distanti più di 10 chilometri dal centro abitato o dalla località in cui

hanno sede l'ufficio o l'impianto, con la sola esclusione dei rimborsi delle spese di trasporto, sempre che risultino comprovate da documenti provenienti dal vettore.

Si ricorda che non assume alcuna importanza l'eventuale ripartizione del territorio in entità subcomunali (ad esempio, le frazioni o le circoscrizioni), in quanto occorre considerare il territorio comunale nella sua interezza.

**Tabella 3. Imponibilità ai fini IRPEF della trasferta, quando il committente è un artista o un professionista**

Indennità di trasferta o rimborso spese per trasferte entro il territorio comunale	Indennità di trasferta o rimborso spese per trasferte fuori del territorio comunale
Partecipa al reddito del dipendente o collaboratore agli effetti IRPEF (1).	Resta esclusa, entro determinati limiti, dalla formazione del reddito del dipendente o del collaboratore agli effetti IRPEF.

(1) Fatta eccezione per i rimborsi dei costi di trasporto, che sono estranei solo se risultano idoneamente documentati.

### 2.3.3 La differenza tra la trasferta occasionale e quella strutturale

Si distinguono le trasferte occasionali da quelle strutturali, in relazione alla frequenza con la quale avvengono gli spostamenti dei lavoratori.

Alcuni settori produttivi richiedono, infatti, che si verificino ripetuti e continui spostamenti dei lavoratori dipendenti.

Lo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi dà luogo a una particolare fattispecie, quella dei trasfertisti, che differisce da quella propria delle trasferte oggetto della presente trattazione.

Si rileva che, per tali soggetti che percepiscono una particolare maggiorazione contributiva a prescindere dai tempi e dal luogo delle varie trasferte, l'indicazione di una precisa sede di lavoro nella lettera di assunzione costituisce un elemento incompatibile con la qualifica di trasfertisti.

Si rileva che, nel settore edile, agli operai in servizio, che prestano la loro opera in un cantiere differente da quello per il quale sono stati assunti e situato oltre i limiti territoriali stabiliti dall'accordo locale di cui all'art. 39 del CCNL Edilizia Piccola Industria stipulato l'11/6/2004, spetta una specifica diaria, che è soggetta alle regole della trasferta e non a quelle dei trasfertisti.

**Tabella 4. Differenza tra la nozione di trasferta strutturale e quella di trasferta occasionale**

Disciplina della trasferta	Disciplina dei trasfertisti
La sede di lavoro è predeterminata e, perciò, individuata in modo preciso nella lettera di assunzione o in un altro documento idoneo.	La sede di lavoro non è specificata né specificabile nella lettera di assunzione o in un altro documento idoneo, essendo naturalmente variabile.

## 2.4 La nozione di residenza anagrafica (o effettiva) e di domicilio fiscale

Agli effetti delle imposte sui redditi, si considerano residenti in Italia i soggetti persone fisiche che soddisfano almeno uno dei seguenti requisiti per almeno 183 giorni l'anno (184 se l'anno è bisestile), anche se il periodo di permanenza è discontinuo (art. 2 del d.P.R. n. 917/1986 e Corte di Cassazione, sentenza n. 9319/2006):

- *sono iscritti all'anagrafe della popolazione residente.* Sulla base di tale criterio sono considerati fiscalmente residenti in Italia tutti quei soggetti, anche di nazionalità straniera o apolidi, che risultano iscritti nell'anagrafe di un Comune italiano;
- *hanno il domicilio in Italia ex art. 43 c.c.*, dove per domicilio s'intende il luogo nel quale il soggetto ha la sede principale dei propri affari e interessi;
- *hanno la residenza in Italia ex art. 43 c.c.*, dal momento che il soggetto ha nel territorio dello Stato la dimora abituale, da intendersi come il luogo nel quale, di solito, egli si trova;
- *sono cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. paradisi fiscali), salva idonea prova contraria atta a dimostrare la non elusività del trasferimento della residenza (c.m. n. 140/E/1999).*

Si osserva che la residenza effettiva del contribuente risulta dalla certificazione anagrafica rilasciata dal Comune competente territorialmente.

### Tabella riepilogativa. La definizione di residenza e di domicilio secondo la legislazione civilistica e secondo quella fiscale

 Fonte normativa di riferimento	Nozione di residenza/domicilio
Art. 43 del codice civile	La residenza è il luogo in cui una persona dimora normalmente. Il domicilio è la sede più importante degli affari e interessi di una persona.
Art. 2 del Testo unico delle imposte sui redditi	È residente la persona fisica che, per la maggior parte del periodo d'imposta, è iscritta nell'anagrafe della popolazione residente oppure ha nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza così come individuate dal codice civile. Si presumono, infine, residenti, i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente, qualora si siano trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata individuati da apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale.

## 2.5 La sede di lavoro

È indispensabile individuare con esattezza la sede di lavoro del collaboratore o del dipendente, al fine di stabilire il regime fiscale dei rimborsi spese applicabile di conseguenza. La sede di lavoro del soggetto che percepisce il rimborso spese è quella fissata dal datore di lavoro o dal committente ed è, di solito, indicata nella lettera o nel contratto di assunzione o di collaborazione ovvero nella lettera di incarico.

A titolo esemplificativo, qualora nel contratto di assunzione del dipendente venga indicato come sede di lavoro il Comune in cui egli svolge la sua prestazione lavorativa, tale soggetto non può essere considerato trasfertista con riferimento alle spese sostenute in occasione della sua permanenza nel Comune sede di lavoro.

Di norma, tale sede coincide con una delle localizzazioni dell'impresa.

La sede di lavoro è liberamente concordata dalle parti contraenti a loro discrezione.

Né il Legislatore né l'Amministrazione finanziaria possono intervenire in merito a tale decisione e non è loro consentito nemmeno contestare le modalità di erogazione dei rimborsi o gli importi delle indennità pattuite (c.m. n. 326/E/1997).

Si osserva che, per alcune tipologie di collaborazione coordinata e continuativa, non è possibile, in base alle caratteristiche specifiche della prestazione svolta, determinare contrattualmente la sede di lavoro né identificare tale sede con quella della società e, pertanto, si assume quale sede di lavoro il domicilio fiscale del collaboratore.

In ogni caso, se, nel contratto stipulato con il collaboratore, non è riportata espressamente la sede di lavoro, questa coincide con il domicilio fiscale dello stesso, come hanno chiarito la circ. Ag. Entr. 6/7/2001, n. 67/E, e la c.m. 26/1/2001, n. 7/E.

In particolare, per gli amministratori e i sindaci di società ed enti, ai fini dell'applicazione del comma 5 dell'articolo 51 del Testo unico delle imposte sui redditi, occorre far riferimento al domicilio fiscale del collaboratore, a condizione che, dall'atto di nomina, non risulti diversamente individuata la sede di lavoro.

Per gli amministratori, qualora la sede di lavoro non sia oggettivamente determinabile, si considera come tale la sede evidenziata nell'atto (deliberazione) di nomina o, in mancanza di tale sede, il domicilio fiscale dell'amministratore.

Tuttavia, Assonime, che si è espressa con la circolare n. 6/2001, ha ricordato che questo allargamento interpretativo non è applicabile *sic et simpliciter* a tutte le fattispecie di contratti di collaborazione coordinata e continuativa, ma occorre valutare oggettivamente e soggettivamente ogni singola ipotesi concreta.

A seguito dell'approvazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 81/2015, a far data dall'1/1/2016, si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro, con l'eccezione delle collaborazioni per le quali gli accordi collettivi nazionali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale prevedono discipline specifiche riguardanti il trattamento economico e normativo.

La sede di lavoro del titolare di altri redditi di lavoro autonomo come i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno (è, ad esempio, il caso del soggetto che percepisce i diritti d'autore per gli articoli pubblicati su una rivista specializzata) è quella presente nella lettera d'incarico o nel contratto o, in assenza, il suo domicilio fiscale.

Per il lavoratore autonomo occasionale, che svolge la sua attività di lavoro in assenza di abitudine, professionalità, continuità e coordinazione, la sede di lavoro è quella che risulta nella lettera d'incarico o nel contratto o, in mancanza, è il suo domicilio fiscale.

In ultima istanza, relativamente agli artisti e ai professionisti, ai fini della trasferta, si considera come sede di lavoro il Comune di domicilio fiscale (r.m. 20/3/1998, n. 20/E).

**Tabella riepilogativa. La differenziazione della sede di lavoro a seconda della natura del soggetto che percepisce i rimborsi spese**

Dipendente o Co.co.co.	Borsista e tirocinante	Amministratore	Titolare di altri redditi di lavoro autonomo	Artista o professionista	Agente e rappresentante di commercio o promotore finanziario o agente assicurativo	Sportivo dilettante e volontario
La sede risulta dalla lettera d'incarico o dal contratto o, in mancanza, si identifica con il domicilio fiscale del soggetto.	La sede è nel Comune in cui si svolge il tirocinio o, in mancanza, si identifica con il domicilio fiscale del soggetto.	La sede corrisponde alla sede amministrativa della società o dell'ente o, in mancanza, alla sede risultante dall'atto di nomina o, in mancanza, al domicilio fiscale del soggetto.	La sede risulta dalla lettera d'incarico o dal contratto o, in mancanza, equivale al domicilio fiscale del soggetto.	La sede si identifica con il domicilio fiscale del soggetto.	La sede si identifica con il domicilio fiscale del soggetto.	La sede si identifica con il domicilio fiscale del soggetto.



### Esempio

Un soggetto persona fisica, che è membro del consiglio di amministrazione di tutte le società di un gruppo, effettua delle trasferte di lavoro.

In questo caso, la sede di lavoro dell'amministratore si identifica con il suo domicilio fiscale, in quanto non è possibile individuare per quale delle società del gruppo l'amministratore sta effettuando la trasferta.



### Esempio

L'amministratore unico di una società a responsabilità limitata effettua delle trasferte di lavoro per conto della società gestita.

In tale ipotesi, la sede di lavoro dell'amministratore coincide con una delle sedi della società committente.

## 2.6 I sistemi di rimborso delle spese di trasferta

Il Legislatore fiscale può e deve introdurre dei criteri di imposizione delle indennità corrisposte in occasione delle trasferte del lavoratore purché risultino coerenti con il complesso delle norme tributarie.

Pertanto, secondo quanto ha chiarito la c.m. n. 326/E/1997, il trattamento delle indennità di trasferta differisce in relazione alla circostanza che le stesse siano effettuate o meno all'interno del territorio comunale nel quale è fissata la sede di lavoro.

Si rileva che il tempo di viaggio impiegato dal lavoratore per raggiungere il luogo di lavoro non deve essere retribuito perché è già ricompreso nell'indennità di trasferta, che è in parte diretta a compensare il disagio psicofisico e materiale dato dalla faticosità degli spostamenti suindicati, sempre che non risulti diversamente stabilito nel contratto collettivo di lavoro (Corte di Cassazione, sentenze n. 3434/1990, n. 5359/2001 e n. 5701/2004).

Per il Fisco, sono possibili due metodi o sistemi alternativi di calcolo dell'indennità di trasferta e, pertanto, di rimborso delle spese sostenute dai dipendenti o collaboratori in trasferta all'interno del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro ex art. 51, comma 5, e art. 52, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986:

- sistema forfetario, che consiste nel corrispondere un'indennità di trasferta o diaria, calcolata in modo forfetario, ai lavoratori inviati a svolgere la loro prestazione, per un periodo temporaneo, fuori dall'abituale sede di lavoro;
- sistema analitico o a piè di lista, con il quale si restituiscono al lavoratore esattamente le spese effettivamente sostenute, quali risultano dalla documentazione prodotta.

Parallelamente, l'Amministrazione finanziaria riconosce tre metodi o sistemi alternativi di calcolo dell'indennità di trasferta, quando i dipendenti o collaboratori effettuano la trasferta fuori del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro, sempre in base al disposto dell'art. 51, comma 5, e all'art. 52, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi:

- sistema forfetario;
- sistema analitico o a piè di lista;
- sistema misto, che costituisce una combinazione dei due sistemi precedenti e che si applica quando vengono rimborsate parzialmente al lavoratore le spese di alloggio (oppure l'alloggio è fornito gratuitamente) e/o quelle di vitto (oppure il vitto è fornito gratuitamente) e viene anche corrisposta l'indennità di trasferta.

**Tabella riepilogativa. I tre sistemi di rimborso delle spese sostenute dai dipendenti e collaboratori che sono ammessi dall'Amministrazione finanziaria (art. 51, comma 5, e art. 52, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi)**

 Tipologia di trasferta	I metodi di rimborso spese consentiti dal Fisco
Trasferta nell'ambito del territorio comunale	metodo forfetario; metodo analitico o a piè di lista.
Trasferta fuori dal territorio comunale	metodo forfetario; metodo analitico o a piè di lista; metodo misto.

## 2.7 Le caratteristiche di rilievo dei sistemi di rimborso per spese di trasferta

È prescritto un trattamento fiscale di favore per le indennità percepite in occasione delle trasferte svolte fuori dal territorio comunale nel quale è situata la sede di lavoro (c.m. n. 326/E/1997).

Le scelte operate dal Fisco tengono conto anche della circostanza che l'art. 13 del d.P.R. n. 917/1986 attribuisce, al tempo stesso, una specifica detrazione dall'IRPEF lorda anche al fine di considerare gli oneri inerenti alla produzione del reddito.

I metodi di rimborso spese illustrati precedentemente (si veda 1.6) si distinguono tra di loro in base ai criteri di effettuazione del rimborso, che possono avvenire a forfait oppure sulla base dell'esposizione delle singole spese vive sostenute dal lavoratore.

Si osserva che, una volta adottato uno dei sistemi già descritti, occorre avvalersene per l'intera durata della trasferta considerata, dal momento che non è possibile utilizzare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente o il collaboratore si trovano al di fuori della sede di lavoro.

Risulta quasi irrilevante la scelta tra il sistema del rimborso misto e quello analitico, in quanto, una volta rimborsate le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, possono essere corrisposti in esenzione da imposte solo euro 15,49 in Italia (euro 25,82 all'estero) al giorno da attribuire o quale indennità, a prescindere da ulteriori spese sostenute, oppure come spese aggiuntive, anche non documentabili, ma in ogni caso analiticamente attestata dal lavoratore.

È consentito, invece, diversificare il criterio di rimborso utilizzato da una trasferta a un'altra per lo stesso lavoratore (ad esempio, nella trasferta effettuata per cinque giorni nel mese di settembre di un dato anno è possibile ricorrere al metodo del rimborso forfetario, mentre in quella effettuata per otto giorni nel mese di novembre dello stesso anno, si può adottare, se le parti lo ritengono più opportuno, il metodo di rimborso misto).

A seconda del sistema di restituzione delle spese effettuate concordato tra il lavoratore e il datore di lavoro o committente, cambiano le modalità di tassazione del rimborso in capo al percettore e, pertanto, quelle di deduzione delle spese oggetto di rifusione dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo in capo all'erogante.

È prevista l'esclusione parziale dalla tassazione delle indennità di trasferta corrisposte ai dipendenti e ai collaboratori a fronte di attività lavorative svolte fuori del Comune in cui si trova la sede del lavoro.

Le indennità o i rimborsi di spese di trasferta dovuti al dipendente o al collaboratore per le missioni svolte nell'ambito del territorio comunale concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente o del reddito assimilato a quello di lavoro dipendente o del reddito di lavoro autonomo o diverso, ad eccezione dei soli rimborsi per spese di trasporto effettuate a mezzo vettore quando la relativa spesa è comprovata da idoneo documento giustificativo.

Gli eventuali rimborsi corrisposti al lavoratore che abita in un Comune diverso da quello di lavoro vanno, invece, interamente assoggettati a ritenuta mediante il cumulo con gli altri emolumenti corrisposti nel periodo di paga.

Qualora la sede di lavoro sia in un Comune differente da quello in cui si trova la propria residenza anagrafica e il lavoratore parta dalla prima transitando per la seconda, ai fini del computo della trasferta, occorre escludere dal rimborso spese la tratta compresa tra la prima e la seconda o, in alternativa, è necessario riaddebitare la tratta in parola al lavoratore.

Se, al contrario, il lavoratore non transita per la sede di lavoro, i rimborsi per le spese di viaggio a partire dalla sua residenza anagrafica fino alla meta finale si configurano come dei compensi in natura (c.d. *fringe benefits*).

Infine, si opera una discriminazione tra la trasferta effettuata in Italia e quella svolta all'estero, in quanto la soglia di esenzione dall'IRPEF, in quest'ultimo caso, è più elevata.



### **Esempio**

Un lavoratore subordinato, che ha la qualifica di quadro in un'azienda industriale, ha la residenza a Como e la sede di lavoro a Milano. Deve spostarsi a Firenze su incarico della ditta alle cui dipendenze lavora. Parte da Como e passa per Milano per arrivare a Firenze. Le spese di viaggio, debitamente documentate (fattura Telepass, pagamento del carburante con carta di credito aziendale), ammontano a euro 58,17.

Prima soluzione:

La ditta gli rimborsa tutte le spese di viaggio (euro 58,17). Le spese di viaggio sono imponibili fiscalmente per il dipendente ovvero sono allo stesso riaddebitate per euro 8,76 in corrispondenza della tratta Como/Milano, mentre sono escluse da tassazione per la differenza pari a euro 49,41 (euro 58,17 – euro 8,76).

Seconda soluzione:

La ditta gli rimborsa le spese di viaggio, a esclusione della tratta Como/Milano, per l'importo di euro 49,41.

#### **2.7.1 Il rimborso forfetario**

Tale metodo consiste nell'erogazione di un'indennità forfetaria di trasferta, che è esente dall'imposta sul reddito delle persone fisiche fino a un massimo di euro 46,48 al giorno intero per la trasferta in Italia (euro 77,47 per la trasferta all'estero) ex art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986.

Se l'importo corrisposto al lavoratore è superiore a tale limite, l'eccedenza deve essere sottoposta a tassazione.

Tuttavia, se al lavoratore sono rimborsate, oltre all'indennità forfetaria, anche delle spese comprovate dalla relativa documentazione, i relativi rimborsi sono imponibili con l'eccezione delle spese di seguito indicate:

- le spese di viaggio (aereo, treno, autobus, ecc.);
- le spese di trasporto (taxi, trasporti pubblici, autovettura a noleggio).

Infine, se il lavoratore effettua la trasferta utilizzando la propria auto, può beneficiare del rimborso dell'indennità chilometrica in esenzione dal pagamento dell'IRPEF.

#### **2.7.2 Il rimborso analitico o a piè di lista**

Tale metodo consta del rimborso dietro presentazione di idonea documentazione probatoria delle singole spese sostenute dal dipendente o collaboratore.

Sono rimborsabili in esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, senza alcun limite d'importo, le spese di viaggio, trasporto, alloggio e vitto.

Al contrario, sono rimborsabili nei limiti di euro 15,49 al giorno per le trasferte in Italia (euro 25,82 per le trasferte all'estero) le spese telefoniche, le mance, le spese per *fitness*, le spese di lavanderia e le spese accessorie a quelle alberghiere (art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986).

Gli eventuali rimborsi in eccedenza a tali limiti sono imponibili come pure le eventuali indennità di trasferta erogate.

Se il lavoratore è autorizzato dal committente o dal datore di lavoro a utilizzare la propria autovettura, gli può essere riconosciuta un'indennità chilometrica in esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, purché sia congrua.

A tal fine, è consentito assumere il costo risultante dalle tariffe elaborate dall'Automobile Club d'Italia (ACI) riferito all'autovettura del lavoratore, tenendo presente che i chilometri addebitati devono essere coerenti con la distanza della località di trasferta rispetto alla sede di lavoro.

### ***2.7.3 Il rimborso misto***

Il metodo in esame assembla i caratteri del sistema forfetario e di quello analitico, in quanto al lavoratore competono, entro determinati limiti, sia il rimborso in esenzione dall'IRPEF di determinate spese quali vitto e alloggio sia la corresponsione di un'indennità forfetaria di trasferta.

È applicabile solo in caso di trasferta effettuata fuori dal Comune in cui si trova la sede di lavoro.

È sempre ammesso il rimborso delle spese di viaggio e trasporto in esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, anche se a tale restituzione si aggiunge l'indennità di trasferta.

In concreto, il sistema è applicabile secondo due modalità alternative di seguito illustrate.

#### *Prima modalità applicativa*

Il lavoratore ottiene il rimborso delle spese documentate di alloggio oppure di vitto più un'indennità forfetaria di euro 30,99 al giorno (intero) per le trasferte in Italia (euro 51,65 per le trasferte all'estero).

Tale ammontare corrisponde a due terzi dell'indennità giornaliera di trasferta.

Invece di ricevere il rimborso spese indicato, il committente o datore di lavoro può fornire gratuitamente al lavoratore il vitto oppure l'alloggio.

L'eccedenza dell'indennità di trasferta rispetto ai limiti indicati e il rimborso di spese diverse da quelle citate e, quindi, di spese diverse dal vitto, alloggio, trasporto e viaggio, anche se documentate, contribuisce a formare il reddito imponibile del percettore.

#### *Seconda modalità applicativa*

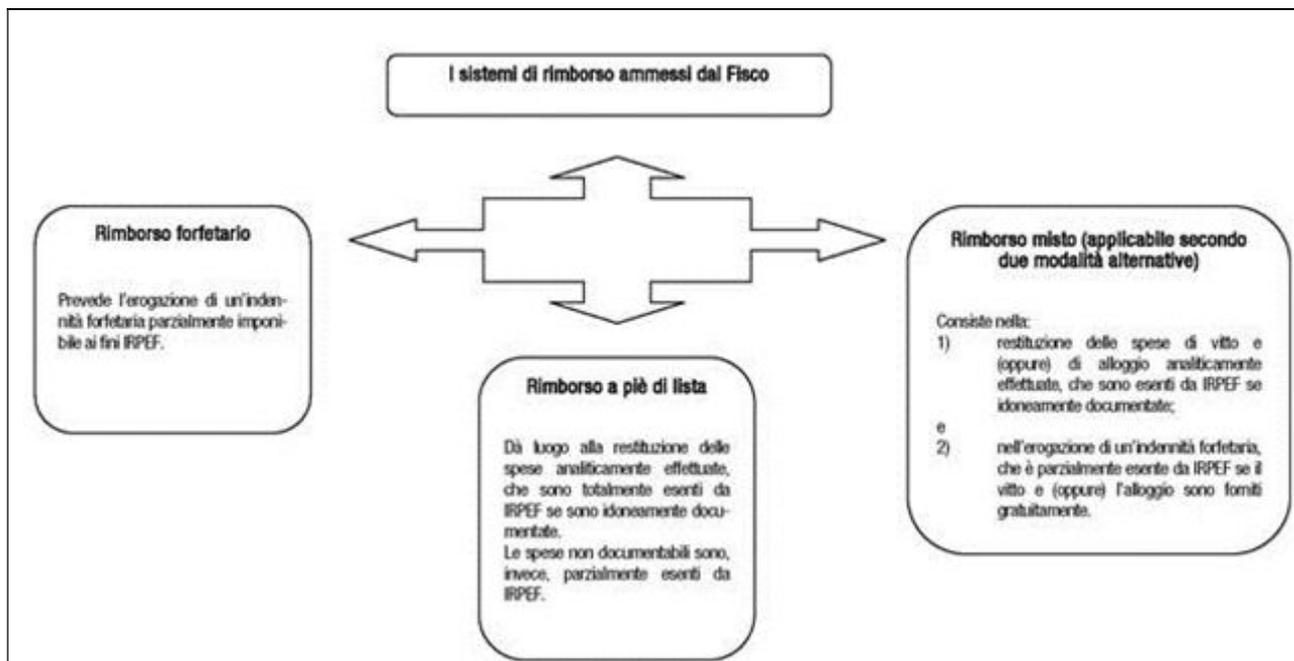
Il lavoratore riceve il rimborso delle spese documentate di alloggio e di vitto più un'indennità forfetaria di euro 15,49 al giorno (intero) per le trasferte in Italia (euro 25,82 per le trasferte all'estero).

L'importo di cui sopra equivale a un terzo dell'indennità giornaliera di trasferta.

Rimane salva la possibilità per il committente o il datore di lavoro di fornire gratuitamente al collaboratore o dipendente vitto e alloggio, al posto del rimborso spese indicato.

L'eventuale eccedenza dell'indennità di trasferta rispetto ai limiti indicati e il rimborso di spese diverse da quelle citate e quindi di spese diverse dal vitto e alloggio, trasporto e viaggio, anche se documentate, concorre a formare il reddito imponibile in capo al percettore.

## Schema riepilogativo. I sistemi di rimborso delle spese di trasferta consentiti dall'Amministrazione finanziaria in sintesi



### 2.8 Le tabelle elaborate dall'ACI

Sono di due tipologie le tabelle elaborate periodicamente dall'ACI:

- le tabelle che riportano i costi chilometrici di esercizio correlati all'effettuazione di trasferte per conto dell'azienda con impiego dell'auto personale da parte del dipendente o collaboratore;
- le tabelle che espongono i fringe benefits imponibili in capo al dipendente o collaboratore, al quale l'azienda concede il veicolo aziendale in uso promiscuo (aziendale e personale).

Le prime vengono pubblicate dall'ACI due volte l'anno (di solito, a marzo e a settembre), mentre le seconde sono pubblicate una volta l'anno entro il 31/12.

### 2.9 Il calcolo del rimborso chilometrico

Il rimborso chilometrico costituisce un'indennità erogata al lavoratore dipendente o al professionista per l'utilizzo dell'auto di proprietà o che comunque è nella sua disponibilità per espletare l'attività lavorativa.

Il dipendente o il collaboratore, in trasferta per conto dell'azienda o del professionista al di fuori del comune di riferimento, ha diritto a percepire un rimborso per ogni chilometro percorso dalla sede del luogo di lavoro fino al luogo di destinazione e ritorno.

Il punto di partenza del viaggio coincide con l'indirizzo della sede aziendale in conformità a quanto pattuito nel contratto di assunzione o di collaborazione.

Nel caso in cui, invece, il soggetto parta dal proprio domicilio e il percorso casa - destinazione finale sia più lungo del percorso sede di lavoro - destinazione finale, la parte eccedente è considerata remunerazione e in quanto tale imponibile così come per le trasferte all'interno del comune ex risoluzione Agenzia delle entrate 30 ottobre 2015, n. 92/E.

È possibile conteggiare l'importo dei rimborsi spettante ai dipendenti o collaboratori che utilizzano il proprio veicolo svolgendo attività a favore del datore di lavoro o del committente con due modalità alternative:

1. in modo standard sulla base delle tariffe elaborate dall'ACI semestralmente e, perciò, due volte l'anno (all'incirca a marzo e a settembre di ogni anno) ovvero in modo personalizzato sulla base delle tariffe aziendali se i valori di alcuni parametri sono modificati per adattarli alla realtà dei singoli utilizzatori;
2. utilizzando i soli costi medi d'esercizio proporzionali.

### **2.9.1 Metodo delle tabelle ACI ovvero delle tariffe aziendali**

L'ACI redige tabelle apposite che permettono di calcolare i costi secondo le modalità previste dal Fisco e, pertanto, considerando sia la percorrenza effettiva relativa alle trasferte sia il tipo di autoveicolo utilizzato dal lavoratore ([www.aci.it](http://www.aci.it)).

Gli importi indicati nelle tabelle vengono aggiornati in tempo reale.

Le tariffe ACI da utilizzare per rimborsare l'indennità chilometrica sono stabilite per fasce di percorrenza annuale e il costo chilometrico complessivo d'esercizio varia in funzione della percorrenza media annua.

Nel caso delle auto alimentate a benzina, sono previste delle fasce chilometriche di riferimento di 5.000 km l'una fino ad un massimo di 50.000 km l'anno.

Per i veicoli di trasporto a due ruote, le fasce sono da 2.500 km ed arrivano a coprire una percorrenza massima annuale di 25.000 km.

Infine, per i furgoni, le fasce sono di 10.000 km e i rimborsi vanno da un minimo di 20.000 km ad un massimo di 90.000 km.

Per le auto diesel, le fasce sono di 10.000 km e arrivano fino a 100.000 km l'anno.

Si osserva che, sul sito web dell'ACI sono disponibili i costi di esercizio anche di un piccolo campione di autofurgoni, che rientrano tra i veicoli commerciali.

**Tabella riepilogativa. I valori delle fasce chilometriche presenti nelle tabelle ACI da impiegare per il rimborso chilometrico spettante al dipendente o collaboratore che utilizza l'auto propria per svolgere l'attività lavorativa**

 Tipologia di veicolo	Fasce di percorrenza in km	Percorrenza minima e massima annuale in km
Autovetture in produzione alimentate a benzina con 17 CVF	Da 5.000 l'una	Da 5.000 a 50.000
Autovetture in produzione alimentate a gasolio con 20 CVF	Da 10.000 l'una	Da 10.000 a 100.000

Per ottenere il rimborso chilometrico, mancando un orientamento ufficiale dell'Amministrazione finanziaria, occorre a nostro avviso identificare la fascia di percorrenza da impiegare, assumere il corrispondente il costo al chilometro (in euro/km) e, da ultimo, quantificare l'indennità chilometrica moltiplicando il costo al chilometro per i chilometri effettuati solo per motivi di lavoro.

Si consiglia di adottare la fascia di appartenenza sulla base della percorrenza annua totale del veicolo, che risulta comprensiva sia dell'utilizzo personale del mezzo di trasporto da parte del proprietario sia dell'utilizzo dello stesso per esigenze di lavoro.

Non rileva, agli effetti fiscali, il riferimento al contratto integrativo aziendale, che prevede il rimborso in misura pari al valore indicato dall'ACI su una percorrenza convenzionale di 25.000 chilometri (Commissione tributaria provinciale di Udine, sentenza n. 83/2008).

Infine, si rileva che se il committente rimborsa, oltre ai costi proporzionali, quelli fissi (ad esempio, bollo), occorre suddividere questi ultimi in ragione dell'impiego personale del veicolo rispetto a quello lavorativo o in base al rapporto tra la percorrenza di lavoro e quella privata oppure in base al rapporto tra i giorni impiegati nelle trasferte di lavoro rispetto a quelli in cui è avvenuto un utilizzo privato.

**Tabella. La classificazione dei costi chilometrici di esercizio**



<b>Costi proporzionali alla percorrenza</b>	quota ammortamento capitale carburanti e lubrificanti manutenzioni e riparazioni manutenzioni pneumatici manutenzioni e riparazioni
<b>Costi fissi</b>	quota interessi sul capitale investito tassa automobilistica premio assicurazione RC auto

### ***2.9.2 I costi medi d'esercizio proporzionali***

Il datore di lavoro o il committente possono usare come moltiplicatore i soli costi medi d'esercizio proporzionali (carburante, lubrificante e via dicendo), che non sono imponibili in capo al lavoratore, qualora siano rispettati i criteri di cui all'art. 51, comma 4, del D.P.R. n. 917/1986.

## **2.10 L'utilizzo delle tabelle ACI in caso di auto aziendali concesse in uso promiscuo al lavoratore**

È possibile che il datore di lavoro, nel corso di un periodo di imposta, ad un proprio dipendente o collaboratore un'auto aziendale ad uso promiscuo.

In tale ipotesi, è necessario calcolare il compenso in natura riferibile all'utilizzatore.

Il beneficio tassabile, che è imponibile per il lavoratore sia ai fini fiscali che previdenziali, viene ricavato dalle tabelle ACI pubblicate con cadenza annuale sulla Gazzetta Ufficiale entro il 31/12.

Il fringe benefit è calcolato considerando una percorrenza convenzionale annua di km. 4.500, essendo pari al 30% dell'ammontare corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km. ( $15.000 \times 30\% = 4.500$ ), tenendo conto del costo chilometrico di esercizio e desunto dalle Tabelle nazionali ACI pubblicate entro il 31/12 a cura del MEF.

Tali regole valgono per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020 (art. 1, comma 633 (I0002019122700160ar0020ac633a), della Legge 27 dicembre 2019, n. 160).

Nuove regole sono state stabilite dall'art. 1, comma 632, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, per i veicoli di cui all'art. 54, lett. a), c) e m), del D.Lgs. n. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati dall'1 luglio 2020, dal momento che si assume, ai fini del reddito di lavoro dipendente, la percentuale sottoelencata che va computata sull'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri in base al costo chilometrico di esercizio, al netto degli importi eventualmente trattenuti al lavoratore (art. 51, comma 4, del T.U.I.R.):

- 25%, se i valori di emissione di anidride carbonica sono non superiori a grammi 60 per chilometro (g/km di CO<sub>2</sub>);
- 30%, se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;
- 50% se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, per l'anno 2020;
- 60%, se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 190 g/km, per l'anno 2020.

## 2.11 Le spese documentate e quelle non documentate

Le spese degli artisti e professionisti, dei titolari di altri redditi di lavoro autonomo, dei lavoratori autonomi occasionali, nonché quelle dei lavoratori dipendenti e dei collaboratori coordinati e continuativi, che costituiscono oggetto di rimborso, possono essere suddivise in due categorie principali:

1. le spese documentate, anticipate in nome e per conto del committente o datore di lavoro (vitto e alloggio, viaggio, valori bollati, imposte e tasse anticipate, diritti, visure, ecc.);
2. le spese non documentate o forfetarie (indennità chilometriche, diarie, ecc.).

Tale distinzione dispiega i suoi effetti in merito al regime di soggezione all'IVA e all'IRPEF dei rimborsi spese.

In particolare, le somme anticipate in nome e per conto della controparte e a questa addebitate in fattura, poiché dovute a titolo di rimborso da parte del committente del servizio, sono escluse dalla formazione della base imponibile IVA in base al disposto dell'art. 15 del d.P.R. n. 633/1972, come confermano le indicazioni contenute nella ris. Ag. Entr. n. 110/E/2003 e nella ris. Ag. Entr. n. 133/2004, mentre, relativamente alle imposte sui redditi, non partecipano alla formazione del reddito di lavoro autonomo ex c.m. n. 1/1973 né del reddito di impresa.

Relativamente all'artista e al professionista, in base alla circ. IRDCEC n. 37/IR del 9 gennaio 2014, le spese, analiticamente documentate, rimborsate all'esercente arti o professioni sono totalmente ininfluenti sulla determinazione del suo reddito di lavoro autonomo per cui, da un lato, il rimborso non è imponibile, e, dall'altro, quale naturale contropartita, i costi riferibili alle spese rimborsate non sono ammessi in deduzione.

A seconda che rientrino nella prima categoria (spese documentate) oppure nella seconda categoria (spese non documentate), nonché in base alla natura del soggetto percettore e in relazione all'ambito comunale territoriale in cui si effettua la trasferta e, quindi, si sopporta la relativa spesa (all'interno del territorio comunale nel quale si trova la sede di lavoro ovvero al di fuori di tale ambito), i rimborsi spese possono essere sottoposti o meno all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e/o alla ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, come risulta dalla tabella di sintesi sottoriportata.

**Tabella riepilogativa. L'assoggettamento dei rimborsi spese all'imposta sul valore aggiunto e all'imposta sul reddito delle persone fisiche, in relazione alla natura del soggetto percettore e delle spese oggetto di rimborso**



<b>Soggetto percettore</b>	<b>Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente</b>	<b>Spese di vitto e di alloggio documentate e sostenute dentro il territorio comunale</b>	<b>Spese di vitto e di alloggio documentate e sostenute fuori dal territorio comunale</b>	<b>Rimborsi forfetari</b>
<b>Dipendente</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Non si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono soggetti a IVA. Non sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF, tranne i rimborsi chilometrici per i viaggi effettuati nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del lavoratore.
<b>Co.co.co.</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Non si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono sottoposti a IVA. Non sono sottoposti a ritenuta d'acconto IRPEF, eccetto i rimborsi chilometrici per viaggi effettuati nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del lavoratore.
<b>Borsista e tirocinante</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Non si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono soggetti a IVA. Non sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF, tranne i rimborsi chilometrici per i viaggi effettuati nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del borsista o tirocinante.
<b>Amministratore titolare di reddito assimilato a quello di lavoro</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Non si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono soggetti a IVA. Non sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF,



<b>Soggetto percettore</b>	<b>Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente</b>	<b>Spese di vitto e di alloggio documentate e sostenute dentro il territorio comunale</b>	<b>Spese di vitto e di alloggio documentate e sostenute fuori dal territorio comunale</b>	<b>Rimborsi forfetari</b>
<b>ro dipendente</b>	IRPEF.	IRPEF.	IRPEF.	tranne i rimborsi chilometrici per i viaggi effettuati nell'ambito del Comune di domicilio fiscale del borsista o tirocinante.
<b>Amministratore titolare di reddito di lavoro autonomo</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Sono soggetti a IVA. Sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF.
<b>Titolare di altri redditi di lavoro autonomo</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non sono assoggettati a IVA, a esclusione dei rimborsi erogati ai percettori di redditi da opere d'ingegneria, cinematografiche, di pubblicità e marchi industriali. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.
<b>Lavoratore autonomo occasionale</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF*.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF*.	Non scontano l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.
<b>Professionista e artista</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF**.	Si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF**.	Sono soggetti a IVA. Sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF.
<b>Agente e rappresentante di commercio, promotore finanziario e</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Sono soggetti a IVA. Sono soggetti a ritenuta d'acconto IRPEF.



<b>Soggetto percettore</b>	<b>Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente</b>	<b>Spese di vitto e di alloggio documentate e sostenute dentro il territorio comunale</b>	<b>Spese di vitto e di alloggio documentate e sostenute fuori dal territorio comunale</b>	<b>Rimborsi forfetari</b>
<b>agente assicurativo</b>				
<b>Sportivo dilettante</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non scontano l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF, tranne le indennità chilometriche.
<b>Volontario</b>	Non è dovuta l'IVA. Non è dovuta la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Non si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non si applica l'IVA. Non si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.	Non scontano l'IVA. Si applica la ritenuta d'acconto IRPEF.

\* Ai rimborsi delle sole spese strettamente necessarie per lo svolgimento dei seminari scientifici ai docenti e ricercatori, che rendono la loro prestazione occasionale a titolo gratuito e, quindi, in assenza di un compenso, nella forma di spese di vitto e alloggio e di spese di viaggio, non si applica la ritenuta d'acconto (ris. Ag. Entr. n. 49/E/2013).

\*\* Secondo quanto ha specificato la circ. IRDCEC n. 37/IR del 9 gennaio 2014, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, le spese di vitto e alloggio "prepagate" dal committente e, quindi, inerenti all'espletamento dell'incarico che il committente sostiene direttamente per conto dell'artista o professionista, sono integralmente deducibili se sopportate dal committente per conto dell'artista o professionista e da questi addebitate in fattura (art. 54 del d.P.R. n. 917/1986), in quanto si presuppone che il costo del servizio acquistato dal committente rappresenti per il professionista un compenso in natura da addebitare in fattura.

## 2.12 La deducibilità delle spese di vitto e alloggio e di quelle di viaggio e trasporto e la detraibilità della relativa IVA

A seguito delle modificazioni introdotte dall'art. 83, commi da 28-bis a 28-quater, del d.l. n. 112/2008, convertito dalla legge n. 133/2008, è cambiata la disciplina delle prestazioni alberghiere e di ristorazione sia ai fini dell'IVA sia delle imposte sui redditi (circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008).

Relativamente alle imposte sui redditi, sono stati parzialmente riformulati i testi dell'art. 54, comma 5, del T.U.I.R. (determinazione del reddito di lavoro autonomo) e dell'art. 109, comma 5, dello stesso Testo unico delle imposte sui redditi (determinazione del reddito d'impresa).

### ***2.12.1 Le regole valevoli agli effetti IVA***

#### *Reddito di lavoro autonomo e di impresa*

I soggetti passivi IVA che acquisiscono servizi alberghieri e di ristorazione all'interno della propria attività, sia professionale sia d'impresa, possono detrarre l'imposta sulla base dei principi generali dettati dall'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972 (detrazione), nella misura in cui i servizi in esame risultino inerenti a operazioni che consentono l'esercizio del diritto.

La detrazione in misura piena dell'imposta pagata sulle prestazioni in esame presuppone il possesso della fattura e può essere operata per le prestazioni alberghiere e di ristorazione effettuate a decorrere dall'1/9/2008.

La detraibilità dell'IVA si estende anche alle eventuali operazioni accessorie (ad esempio, lavanderia, parcheggio, telefono, connessione ad internet relative ad un pernottamento in albergo).

La circ. Ag. Entr. n. 25/E/2010 ha riconosciuto la deducibilità, secondo le regole di legge, dell'IVA non detratta sulle prestazioni alberghiere e sulle somministrazioni di alimenti e bevande per le quali, in luogo della fattura, sia richiesto lo scontrino o la ricevuta fiscale.

Tuttavia, non è deducibile ai fini IRES e IRAP, l'IVA risultante dalla fattura e non detratta per scelta dell'impresa o del professionista.

Al fine di stabilire il momento di effettuazione dell'operazione, occorre fare riferimento all'art. 6 del d.P.R. n. 633/1972 (effettuazione delle operazioni), secondo il quale le prestazioni di servizi si reputano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo o, se precedente, al momento di emissione della fattura.

Infatti, in tale ultimo momento l'imposta sul valore aggiunto risulta, da un lato, esigibile e, dall'altro, detraibile.

### ***2.12.2 Le regole valevoli agli effetti delle imposte sui redditi***

In generale, l'IVA relativa alle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione, che non è detraibile per mancanza della fattura, non può essere considerata un costo in sede di quantificazione del reddito.

Tuttavia, la circolare n. 25/E del 19 maggio 2010 ha chiarito che l'imprenditore e il professionista possono decidere di non richiedere le fatture per le prestazioni alberghiere e di ristorazione, qualora tali prestazioni non siano oggetto dell'attività propria dell'impresa, e, quindi, di non detrarre l'IVA assolta sulle stesse, quando i costi da sostenere per eseguire gli adempimenti IVA connessi alle fatture superano il vantaggio economico costituito dall'importo dell'IVA detraibile.

In tal caso, alla luce di una precisa scelta di convenienza economico-gestionale, l'IVA non detratta per mancanza della fattura si può configurare come costo inerente all'attività esercitata ed è deducibile ai fini delle imposte sui redditi, tenendo presente che l'inerenza del costo va vagliata in base alle specifiche condizioni sulle quali si basa la scelta dell'imprenditore o del professionista.

Conseguentemente, il tetto di deducibilità del vitto e alloggio previsto nella misura del 75% va riferito al costo delle predette prestazioni maggiorato dell'IVA non detratta.

Anche agli effetti dell'IRAP, l'IVA non detratta relativa alle prestazioni di vitto e alloggio assume rilevanza fiscale sempre che l'onere risulti iscritto tra i costi che partecipano alla determinazione del valore della produzione netta da assoggettare all'imposta.

#### **A) Reddito di lavoro autonomo**

Quanto al reddito di lavoro autonomo, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, le spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (duplice limite di deducibilità) ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986.

Pertanto, l'ammontare del 2% costituisce il limite massimo entro il quale va ragguagliata la deduzione, che comunque compete solo per il 75% dei costi sostenuti nell'esercizio dell'arte o della professione per le prestazioni di vitto e alloggio.

Le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili vanno assunte nella misura del 75% e sono deducibili nel limite del 50%.

In pratica, occorre computare il 50% del 75% del costo relativo.

Per contro, non sussiste alcuna soglia per la deduzione delle spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura e, pertanto, in tale fattispecie, non opera il limite rappresentato dal 2% dei compensi e neppure quello del 75%.

Con decorrenza dal periodo di imposta 2015, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente per conto del professionista non rappresentano un compenso in natura per il professionista né una spesa per la produzione del reddito da addebitare in fattura.

Ne deriva la completa irrilevanza ai fini dell'imposizione del reddito di lavoro autonomo del professionista degli importi per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande di cui il professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione, se acquistate direttamente dal committente.

Infine, sono escluse dal limite di deducibilità del 75% le spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi, che sono deducibili secondo i criteri speciali dettati dall'art. 95, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi (spese per prestazioni di lavoro).

**Tabella. Adempimenti a carico del committente e del professionista per la deducibilità integrale delle spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente a beneficio del professionista**

	<b>Obblighi del committente</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. riceve dal soggetto che presta il servizio di vitto e alloggio il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio;</li> <li>2. non comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta né gli invia la copia della relativa documentazione fiscale;</li> <li>3. deduce il costo relativo secondo le regole ordinarie previste per la propria categoria di reddito (reddito di lavoro autonomo professionale o impresa).</li> </ol>
	<b>Obblighi del professionista</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. emette la parcella, che non include le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente;</li> <li>2. non sottopone a tassazione come reddito di lavoro autonomo le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente, in quanto tali spese non costituiscono dei compensi in natura per il professionista.</li> </ol>

## B) Reddito di impresa

In materia di reddito d'impresa, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008 (dall'anno d'imposta 2009, nel caso delle imprese aventi esercizio coincidente con l'anno solare), è in vigore il tetto massimo di deducibilità pari al 75% per i costi sostenuti in relazione alle prestazioni in esame, nel rispetto del principio ordinario dell'inerenza che presiede alla determinazione del menzionato reddito d'impresa.

Si conferma l'esclusione dalla limitazione della deducibilità al 75% delle spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai titolari dei rapporti di collaborazione di collaborazione coordinata e continuativa fuori dal territorio comunale ex art. 95, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, secondo quanto ha precisato la Circ. Ag. Entr. n. 6/E/2009.

Pertanto, le spese relative a somministrazioni di alimenti e bevande ed a prestazioni alberghiere sostenute in occasione di trasferte effettuate dai soggetti indicati nell'ambito del territorio comunale sono deducibili per il 75% del loro ammontare.

**Tabella. Il regime di deducibilità delle spese di vitto e alloggio e quello di detraibilità della relativa IVA ex circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008**

	<b>Categoria di reddito conseguito dal datore di lavoro o dal committente</b>	<b>Detraibilità ai fini IVA</b>	<b>Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi</b>
	<b>Reddito di lavoro autonomo</b>	Il vitto e l'alloggio sono detraibili in misura piena, dall'1/9/2008, se sono inerenti all'attività svolta dall'esercente un'arte o professione.	Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, il vitto e l'alloggio si deducono nella misura del 75% e, in ogni caso, per non più del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Le spese di vitto e alloggio effettuate per la partecipazione a convegni, congressi e simili si considerano nella misura del 75% e sono deducibili nel limite del 50%. Si deducono senza limiti il vitto e l'alloggio sostenuti dal committente per conto del professionista e da questi addebitati in fattura. Le spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte dei dipendenti e dei collaboratori coordinati e continuativi sono deducibili ex art. 95, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi.
	<b>Reddito di impresa</b>	Il vitto e l'alloggio sono detraibili in misura piena, dall'1/9/2008, se sono inerenti all'attività svolta dall'impresa.	Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, il vitto e l'alloggio sono deducibili al 75%, secondo il criterio dell'inerenza. Tuttavia, le spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte dei dipendenti e dei titolari dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa al di fuori del territorio comunale sono am-



Categoria di reddito conseguito dal datore di lavoro o dal committente	Detraibilità ai fini IVA	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi
		messe interamente in deduzione ex art. 95, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi.



### Esempio

Un libero professionista ha conseguito compensi per euro 185.950 + IVA ordinaria, nell'anno d'imposta xxxx. Ha sostenuto, nello stesso anno, spese di ristorazione e alberghiere per euro 5.400 + IVA 10% (punto 1), spese alberghiere e di ristorazione per la partecipazione a convegni per euro 250 + IVA 10% (punto 2), mentre le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura ammontano a euro 350 + IVA 10% (punto 3). Tutte le spese di vitto e alloggio sono inerenti all'attività svolta.

L'IVA assolta su tali costi risulta detraibile in misura piena, data la sussistenza del requisito dell'inerenza.

Le spese di vitto e alloggio ammesse in deduzione nel periodo d'imposta xxxx ammontano a euro  $(3.719 + 93,75 + 350) =$  euro 4.162,75 così ottenuto:

Punto 1) euro  $(185.950 \times 2\%) =$  euro 3.719 primo limite

euro  $(5.400 \times 75\%) =$  euro 4.050 secondo limite

Dal momento che euro 3.719 è inferiore a euro 4.050, il libero professionista può dedurre euro 3.719 (spese deducibili).

Punto 2) euro  $(250 \times 50\% \times 75\%) =$  euro 93,75 spese deducibili.

Punto 3) euro 350 spese deducibili.

### 2.12.3 Le regole per gli operatori congressuali

Con la ris. Ag. Entr. n. 47/E/2010, è stato chiarito che, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, le spese per le prestazioni di vitto e alloggio sostenute dalle aziende del settore congressuale non soggiacciono al tetto di deducibilità del 75%, che viene generalmente previsto per tale tipo di servizi.

Infatti, la rivendita di tali servizi costituisce parte integrante dell'attività d'impresa.

Gli organizzatori di meeting ed eventi possono emettere fattura indicando soltanto il corrispettivo globale da assoggettare a IVA con aliquota ordinaria, anziché il dettaglio dei costi dei servizi alberghieri e di ristorazione offerti al committente, a condizione che la fatturazione dettagliata sia incompatibile con le specifiche modalità di organizzazione del congresso.

Ne consegue che, quando l'attività è affidata ad una società attraverso un contratto di appalto e fissando un corrispettivo su base forfetaria, compete al committente acquisire una documentazione più precisa delle spese relative ai singoli servizi offerti dall'organizzatore così da poter dedurre i relativi costi dal proprio reddito.

## 2.13 La deducibilità delle spese di rappresentanza e la detraibilità della relativa IVA

### 2.13.1 Le regole valide agli effetti IVA

#### *Reddito di lavoro autonomo e di impresa*

L'IVA sulle spese di ristorazione e alberghiere qualificabili come spese di rappresentanza è indetraibile ex art. 19-bis1, comma 1, lettera h), del d.P.R. n. 633/1972.

In particolare, non è ammessa in detrazione l'imposta sul valore aggiunto relativa alle spese di rappresentanza, così come sono definite ai fini delle imposte sul reddito, a esclusione di quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 50,00 ex c.d. decreto Semplificazioni fiscali (art. 30 D.Lgs. n. 175/2014), per gli omaggi acquistati dal 13 dicembre 2014.

### 2.13.2 Le regole valide agli effetti delle imposte sui redditi

#### **A) Reddito di lavoro autonomo**

In tema di quantificazione del reddito di lavoro autonomo, le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

La disposizione che limita al 75% la deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande assume valenza di regola generale e, pertanto, si rende applicabile anche quando tali costi si qualificano come spese di rappresentanza, essendo sostenuti in contesti e circostanze particolari.

Pertanto, la soglia del 75% deve concorrere con il limite specifico dell'1% dei compensi ritratti nel periodo d'imposta (duplice tetto di deducibilità), qualunque sia la finalità per cui la spesa di rappresentanza relativa è sostenuta.

Relativamente ai redditi di lavoro autonomo, rientrano tra le spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'espletamento dell'arte o professione, oltre a quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito (art. 54, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi).

#### **B) Reddito di impresa**

I costi di rappresentanza sono ammessi in deduzione nel periodo d'imposta nel quale sono sostenuti, alla luce dei criteri fondamentali dell'inerenza decisi con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Le spese del periodo precedente sono commisurate ai ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa quali risultano dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo di imposta secondo dei limiti percentuali fissati direttamente dal Legislatore ex D.Lgs. n. 147/2015 (criterio di congruità).

Secondo quanto ha precisato la circ. Ag. Entr. n. 34/E/2009, nonostante la soppressione del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ex art. 21 della legge n. 413/1991, il contribuente ha comunque la possibilità di attivare la procedura di interpello di cui allo stesso art. 21, secondo le modalità previste dall'art. 16 del D.L. n. 185/2008, conv. con modificazioni dalla legge n. 2/2009, chiedendo all'Agenzia delle Entrate di esprimere il proprio parere sulla riconducibilità delle spese sostenute alla categoria delle spese di rappresentanza ovvero di pubblicità.

Ex art. 1 del D.M. 19 novembre 2008 si considerano inerenti le spese per le erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, che rispondono a quattro caratteristiche basilari:

- l'effettuazione con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- la gratuità e, quindi, la mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e dei servizi erogati (a differenza delle spese di pubblicità il cui sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare, a fronte della percezione di un corrispettivo, il marchio e/o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda);
- la ragionevolezza in funzione della destinazione dei costi ovvero la coerenza con gli usi e le pratiche di settore, dal momento che occorre tenere conto dell'obiettivo di generare dei benefici economici per l'impresa e, pertanto, la coerenza di tali spese rispetto alle pratiche commerciali in vigore nel settore economico di appartenenza;
- l'effettivo sostenimento e la loro (idonea) documentazione.

Per espressa previsione normativa, rientrano tra le spese di rappresentanza le seguenti tipologie di spese:

- a. le spese per viaggi turistici in occasione dei quali sono programmate e di fatto svolte rilevanti attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituiscono l'oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- b. le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati per celebrare ricorrenze aziendali o festività nazionali o religiose;
- c. le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi d'intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- d. le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi d'intrattenimento organizzati in concomitanza di mostre, fiere ed eventi analoghi che prevedono l'esposizione di beni e servizi prodotti dall'impresa;
- e. in via residuale, tutte le altre spese per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente (ad esempio, l'erogazione di contributi per l'organizzazione di convegni, seminari e iniziative simili, se risultano inerenti, oppure le spese sopportate per instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali ovvero con le associazioni di categoria o sindacali, che sono deducibili nei limiti di congruità quando sono anche potenzialmente idonee a generare ritorni economici per l'impresa o sono coerenti con le pratiche commerciali del settore di attività).

Le disposizioni contenute nelle lett. a), b), c) e d) dell'art. 1 del d.m. 19 novembre 2008 individuano dei casi in cui è evidente e preponderante lo scopo dell'intrattenimento.

Tutte le spese sopraelencate sono deducibili, entro determinati limiti di congruità, nel periodo d'imposta nel quale sono sostenute in base alle misure percentuali dettate dall'art. 9 del D.Lgs. n. 147/2015 in vigore dal 7 ottobre 2015 (dal 1° gennaio 2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

In effetti, esse devono essere proporzionate a determinate percentuali progressivamente decrescenti a scaglione e, quindi, applicate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, quali risultano dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo (c.d. *plafond* di deducibilità):

- a. all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- b. allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- c. allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Le spese eventualmente eccedenti il predetto plafond sono indeducibili e sono oggetto di apposita variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

Se l'importo delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio è inferiore a quello del limite di congruità, la differenza che non trova riscontro in spese sostenute nel periodo di imposta, non potrà essere portata ad incremento del plafond di deducibilità del periodo d'imposta successivo.

Nel caso di spese sostenute per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali, di festività nazionali o religiose ovvero in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti, la qualificazione delle stesse come spese di rappresentanza richiede la documentazione della tipologia dei destinatari delle spese (per esempio, non sono qualificabili come spese di rappresentanza quelle sostenute per eventi aziendali in cui sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa per carenza del requisito della ragionevolezza e, quindi, del collegamento con i ricavi dell'impresa).

Quanto ai viaggi turistici nell'ambito dei quali sono programmate attività promozionali dei propri beni e servizi, l'inerenza della relativa spesa va valutata anche in relazione al concetto di significatività dell'attività promozionale e all'effettivo svolgimento della stessa e, pertanto, l'impresa deve documentare in modo idoneo l'effettivo svolgimento e la rilevanza di attività qualificabili come promozionali.

Nel caso di feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili, l'impresa è tenuta a provare documentalmente che ha effettivamente esposto i propri beni nell'ambito dell'evento.

L'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti, hanno la facoltà di invitare i contribuenti ad indicare, per ciascuna delle ipotesi delineate, l'ammontare complessivo – distintamente per natura – delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, oltre che dell'importo dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa, che sono stati assunti alla base del calcolo della percentuale di deducibilità anzidetta.

L'invito può coinvolgere anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente aventi valore unitario non superiore a 50 euro.

Le imprese di nuova costituzione secondo i criteri dettati dall'art. 84, comma 2, del d.P.R. n. 917/1986, ai fini del riporto delle perdite, possono dedurre, sia dal reddito dello stesso periodo sia da quello del periodo successivo, le spese sostenute nei periodi d'imposta che precedono quello nel quale sono conseguiti i primi ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, a condizione che le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile e nei limiti, comunque, del parametro di congruità riportato.

Si ricorda che, in deroga alla regola generale, non rientrano nell'importo deducibile con limitazioni, le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro che sono deducibili al 100%, ai sensi dell'art. 108, comma 2, periodo 3, del Testo unico delle imposte sui redditi.

A norma della ris. Ag. Entrate 12 marzo 2014, n. 27/E, nel caso dei beni c.d. autoprodotti (beni alla cui ideazione, produzione e/o commercializzazione è indirizzata l'attività propria dell'impresa, che vengono prodotti dall'impresa o che sono commissionati a lavoratori esterni ed acquistati dall'impresa per la successiva rivendita), per valore unitario si intende il valore normale dei beni ex art. 9 del d.P.R. n. 917/1986.

Ne deriva che si assume il valore di mercato dell'omaggio al solo scopo di identificare la spesa di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata.

Se il bene autoprodotta ha un valore di mercato superiore a euro 50, al plafond di deducibilità concorre per intero il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, a prescindere dalla circostanza che tale costo sia inferiore o meno ad euro 50 (invece, se il valore normale dell'omaggio au-

toprodotto è inferiore o uguale ad euro 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione è interamente deducibile dal reddito di impresa).

Le spese di rappresentanza restano nettamente distinte da quelle c.d. di ospitalità, per le quali valgono oneri documentali di rendicontazione più stringenti.

Infatti, non si considerano spese di rappresentanza, e non sono quindi assoggettate ai limiti di deducibilità riportati, le spese di viaggio, vitto e alloggio così individuate:

- spese sostenute per ospitare clienti attuali o potenziali, al verificarsi di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa ovvero di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- costi sopportati, nel caso delle imprese aventi come attività caratteristica l'organizzazione di manifestazioni fieristiche ed altri eventi simili, per dare ospitalità ai clienti, anche potenziali, in presenza di iniziative miranti alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o di altri eventi analoghi;
- costi effettuati direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte svolte per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o afferenti l'attività caratteristica della stessa.

Si precisa, tuttavia, che, al fine di dedurre le erogazioni e le spese evidenziate, occorre tenere una specifica documentazione dalla quale emergono, fra l'altro, anche i dati identificativi dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione, nonché la natura dei costi sostenuti.

All'Agenzia delle Entrate e agli organi di controllo competenti è riconosciuta la possibilità di invitare i contribuenti ad indicare l'ammontare complessivo delle spese di vitto ed alloggio sostenute per ospitare i clienti attuali e potenziali, in occasioni di fiere ed eventi similari.



### Esempio

Una società a responsabilità limitata ha sostenuto nell'anno d'imposta xxxx spese di rappresentanza (spese per viaggi turistici in occasione dei quali sono programmate e di fatto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio rappresentano l'oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa) in misura pari a 628.000 euro, come emerge dal relativo conto economico civilistico. I ricavi ed i proventi relativi alla gestione ammontano a 95.270.000 euro.

Le spese di rappresentanza sopportate, che risultano inerenti, sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute (xxxx) in proporzione ai ricavi e proventi della gestione caratteristica nelle seguenti misura:

1,5% di euro 10.000.000 = euro 150.000

0,6% di euro 40.000.000 (50.000.000 - 10.000.000) = euro 240.000

0,4% di euro 45.270.000 (95.270.000 - 50.000.000) = euro 181.080

euro (150.000 + 240.000 + 181.080) = euro 571.080 importo deducibile delle spese di rappresentanza per l'anno d'imposta xxxx

Pertanto, nel modello unico società di capitali relativo all'anno xxxx, occorre rilevare una variazione in aumento a titolo di spese di rappresentanza indeducibili pari a euro 56.920.



### Esempio

Una società per azioni, con esercizio coincidente con l'anno solare, ha sostenuto nell'anno d'imposta xxxx spese per complessivi 25.000 euro in relazione a beni distribuiti gratuitamente il cui valore unitario risulta pari a 42 euro.

Dal momento che le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono integralmente deducibili, la società per azioni può portare in deduzione l'intero ammontare delle spese effettuate nell'anno d'imposta xxxx (€ 25.000).

**Tabella. Il regime di deducibilità delle spese di rappresentanza e di detraibilità della relativa IVA**



Categoria di reddito conseguito dal datore di lavoro o dal committente	Detraibilità ai fini IVA	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi
<b>Reddito di lavoro autonomo</b>	L'IVA sulle spese di rappresentanza è indetraibile ex art. 19-bis1, comma 1, lettera h), del d.P.R. n. 633/1972, tranne se sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro.	Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. In generale, la soglia del 75% concorre con il limite specifico dell'1% dei compensi ritratti nel periodo d'imposta, qualunque sia la finalità per cui la spesa di rappresentanza relativa è sostenuta. Sono spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'espletamento dell'arte o professione, oltre a quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni finalizzati ad essere ceduti a titolo gratuito ai sensi dell'art. 54, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi.
<b>Reddito di impresa</b>	L'IVA sulle spese di rappresentanza è indetraibile ex art. 19-bis1, comma 1, lettera h), del d.P.R. n. 633/1972, tranne se sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro.	I costi di rappresentanza sono ammessi in deduzione nel periodo d'imposta nel quale sono sostenuti, alla luce dei criteri fondamentali dell'inerenza decisi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Le spese del periodo precedente sono commisurate ai ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa quali risultano dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo di imposta secondo dei limiti percentuali di congruità fissati direttamente dal Legisla-



Categoria di reddito conseguito dal datore di lavoro o dal committente	Detraibilità ai fini IVA	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi
		<p>tore ad opera dell'art. 9 del D.Lgs. n. 147/2015 in vigore a partire dal 7/10/2015 (dall'1/1/2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) vale a dire nelle seguenti misure: 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000, 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000 e 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</p> <p>Ex art. 1 del D.M. 19 novembre 2008, sono inerenti le spese sostenute per le erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi quando sono effettuate con scopi promozionali o di pubbliche relazioni e sono al contempo gratuite, ragionevoli o coerenti, realmente sostenute e documentate.</p> <p>Si ricomprendono, tra le spese di rappresentanza, le spese per viaggi turistici in occasione dei quali sono programmate e realmente svolte rilevanti attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituiscono l'oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa, nonché le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati per celebrare ricorrenze aziendali o festività nazionali o religiose, le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi d'intrattenimento organizzati al verificarsi dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa, le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi d'intrattenimento organizzati in concomitanza di mostre, fiere ed eventi analoghi che prevedono l'esposizione di beni e servizi prodotti dall'impresa, e, da ultimo, ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti od erogati gratuitamente; che comprendono anche i contributi corrisposti a titolo gratuito per convegni, seminari e manifestazioni similari, per i quali ricorre</p>



Categoria di reddito conseguito dal datore di lavoro o dal committente	Detraibilità ai fini IVA	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi
		<p>il presupposto dell'inerenza.</p> <p>Le nuove imprese possono dedurre dal reddito dello stesso periodo e dal reddito di quello successivo, le spese sostenute nei periodi d'imposta che precedono il periodo nel quale si ottengono i primi ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, se e nei limiti in cui le spese sostenute in tali periodi sono inferiori all'importo ammesso in deduzione.</p> <p>Sono sempre deducibili interamente le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro*.</p> <p>Non si qualificano come spese di rappresentanza e non soggiacciono, quindi, ai limiti di deducibilità riportati le spese di viaggio, vitto ed alloggio effettuate per ospitare clienti attuali o potenziali, in concomitanza di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa ovvero di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa ovvero sostenute dalle imprese aventi come attività caratteristica l'organizzazione di fiere ed altri eventi simili, sopportate per dare ospitalità ai clienti, anche non ancora effettivi, in occasione di iniziative che si prefiggono di promuovere ben determinate eventi espositivi o altri eventi analoghi o, infine, effettuate direttamente dall'impresa individuale in occasione di trasferte compiute per prendere parte a mostre, fiere, ed eventi simili in cui trovano esposizione i beni e i servizi prodotti dall'impresa o relativi all'attività caratteristica della stessa.</p> <p>La deduzione delle spese di ospitalità è subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione attestante anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione, oltre alla natura dei costi sostenuti.</p>



Categoria di reddito conseguito dal datore di lavoro o dal committente	Detraibilità ai fini IVA	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi
<p>* Ex ris. Ag. Entrate 12 marzo 2014, n. 27/E, nel caso dei beni alla cui ideazione, produzione e/o commercializzazione è indirizzata l'attività propria dell'impresa, che vengono prodotti dall'impresa o che sono commissionati a lavoratori esterni ed acquistati dall'impresa per la successiva rivendita (c.d. beni autoprodotti), per valore unitario si intende il valore normale dei beni (art. 9 del d.P.R. n. 917/1986).</p> <p>Occorre considerare il valore di mercato dell'omaggio al solo fine di individuare la spesa di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata.</p> <p>Se il bene autoprodotta ha un valore di mercato superiore a euro 50, al plafond di deducibilità concorre per intero il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, a prescindere dalla circostanza che tale costo sia inferiore o meno ad euro 50.</p> <p>Quando, al contrario, il valore normale dell'omaggio autoprodotta è inferiore o uguale ad euro 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione è interamente deducibile.</p>		

### ***2.13.3 Le spese di rappresentanza relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande***

Ai sensi della circ. Ag. Entrate n. 34/E/2009, le spese per vitto e alloggio qualificabili come spese di rappresentanza devono essere assoggettate, innanzitutto, alla specifica disciplina prevista dall'art. 109, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, che sancisce la deducibilità nei limiti del 75% e, successivamente, a quella dell'art. 108, comma 2, secondo cui l'importo delle predette spese, ridotto al 75% per effetto dell'applicazione dell'art. 109, va sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza.

Conseguentemente, l'ammontare così ottenuto è deducibile entro il limite di congruità previsto dal comma 2, art. 1, d.m. 19 novembre 2008.

Nel caso del reddito di lavoro autonomo, si rileva che, se il costo sostenuto per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande, che è deducibile entro il limite teorico del 75%, si configura anche come spesa di rappresentanza ai sensi del d.m. 19 novembre 2008, deve rispettare anche l'ulteriore parametro dato dall'1% dei compensi ottenuti nel periodo d'imposta.



#### **Esempio**

Esempio applicativo

*I ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica di un'impresa nel xxxx sono pari a euro 50.000.000 e, pertanto, il plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza è di euro 330.000. Le spese di rappresentanza, sostenute nel xxxx, da un'impresa in misura pari a euro 350.000 sono così suddivise:*

- *spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande qualificabili come spese di rappresentanza pari a euro 150.000;*
- *spese di rappresentanza, diverse dalle precedenti, per euro 200.000.*

Le spese di cui al punto 1) vanno sottoposte al limite di deducibilità di cui all'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986 e, quindi, l'importo teoricamente deducibile è pari a euro 112.500 (150.000 x 75%).

Tale importo deve essere sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza così da ottenere l'ammontare di euro 312.500 (euro 112.500 + euro 200.000).

L'importo di euro 312.500 va comparato con il plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza che risulta di euro 330.000.

L'impresa, nell'anno d'imposta xxxx, può dedurre spese di rappresentanza per un importo pari a euro 312.500.

L'eccedenza rispetto al totale delle spese sostenute di euro 37.500 (euro 350.000 - euro 312.500) deve essere ripresa a tassazione operando una variazione in aumento.

#### ***2.13.4 Le spese di rappresentanza nel nuovo regime dei minimi ex art. 1 della legge di Stabilità 2016***

Le spese di rappresentanza che possono essere ritenute inerenti entro i limiti di congruità stabiliti dall'art. 9 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 sono deducibili nei limiti del *plafond* di deducibilità anche per i soggetti che rientrano nel nuovo regime dei minimi (c.d. regime forfetario) ai sensi dell'art. 1, commi 111-113, della legge di Stabilità 2016, in vigore dal 1° gennaio 2016.

Relativamente alle spese per omaggi di valore unitario inferiore a euro 50, nonché per vitto e alloggio, possono essere portate in deduzione per l'intero importo pagato, a condizione che sia possibile provare con criteri oggettivi l'inerenza delle spese in parola all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

#### ***2.13.5 Le spese di ospitalità***

Il regime agli effetti delle imposte sui redditi delle spese effettuate dalle aziende per l'ospitalità di clienti, fornitori, agenti e così via è sancito dagli artt. 108 e 109 del d.P.R. n. 917/1986.

In materia di IVA, valgono gli artt. 19 e 19-bis1, comma 1, lett. h), del d.P.R. n. 633/1972.

Le spese di ospitalità si distinguono in tre categorie principali:

- spese per l'ospitalità gratuita di clienti attuali o potenziali in concomitanza di mostre, fiere, esposizioni di beni e servizi realizzati dall'impresa oppure visite alla sede, stabilimento o unità produttive dell'impresa (art. 1, comma 5, d.m. 19 novembre 2008);
- spese per l'ospitalità gratuita di clienti attuali o potenziali e di soggetti differenti sopportate per scopo di promozione e di pubbliche relazioni e inquadrabili tra le spese di rappresentanza ex art. 108, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986;
- spese per l'ospitalità di soggetti diversi non collocabili nelle ipotesi precedentemente indicate e da valorizzare in conformità ai principi generali che presidono alla quantificazione del reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi e in ossequio all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 in ordine all'IVA.

La circ. Ag. Entr. n. 34/E/2009, esclude a priori la piena deducibilità delle spese effettuate per l'ospitalità di soggetti diversi dai clienti come fornitori o giornalisti, che prendono parte agli eventi di cui all'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986 (fiere, esposizioni, mostre e simili), o ancora amministratori di una società che si intende acquisire o, per ultimo, agenti o rappresentanti dell'impresa, dal momento che non esiste un collegamento diretto tra le predette spese ed il conseguimento dei ricavi dell'impresa.

Per contro, con la norma di comportamento n. 177/2010, l'Associazione italiana dottori commercialisti ha chiarito che le spese di ospitalità (vitto, alloggio e viaggio) sostenute per finalità diverse dalla pro-

mozione e dalle pubbliche relazioni a favore di soggetti diversi dai clienti e potenziali clienti, non rientrano tra le spese di rappresentanza.

Pertanto, il trattamento fiscale delle spese in questione è da individuarsi in base al principio di inerzia di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917/1986, agli effetti delle imposte sui redditi, e alle regole di detrazione dell'IVA ex art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972.

**Tabella riepilogativa. Regole ai fini IVA e delle imposte sui redditi in caso di spese di ospitalità sostenute dai soggetti esercenti attività di impresa**



Natura della spesa	Beneficiario	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di viaggio	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di vitto e alloggio	Detraibilità ai fini IVA
Spese di partecipazione a mostre, fiere, esposizioni e simili, in cui vengono esposti i beni e servizi forniti dall'impresa	Clienti effettivi e potenziali	100%	75%	100%
Visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa	Clienti effettivi e potenziali	100%	75%	100%
Trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi analoghi in cui sono esposti i beni e servizi forniti dall'impresa o relativi all'attività caratteristica dell'impresa	Imprenditori individuali	100%	75%	100%
Viaggi turistici in cui è svolta l'attività promozionale dei beni o servizi che formano oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa	Clienti effettivi e potenziali	100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei</li> </ul>	75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei</li> </ul>	0%



Natura della spesa	Beneficiario	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di viaggio	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di vitto e alloggio	Detraibilità ai fini IVA
		ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000; <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	te dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000; <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	
Eventi conviviali in occasione di ricorrenze aziendali, festività nazionali o religiose	Clienti effettivi e potenziali	100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	0%
Intrattenimenti in oc-	Clienti effet-	100%, purché	75%, purché	0%



Natura della spesa	Beneficiario	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di viaggio	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di vitto e alloggio	Detraibilità ai fini IVA
casione di inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa	tivi e potenziali	non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	
Intrattenimenti in occasione di mostre, fiere e simili in cui è svolta attività promozionale dei beni e servizi dell'impresa	Clienti effettivi e potenziali	100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per</li> </ul>	75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per</li> </ul>	0%



Natura della spesa	Beneficiario	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di viaggio	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di vitto e alloggio	Detraibilità ai fini IVA
		<p>la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	<p>ti per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	
<p>Erogazioni gratuite di beni e servizi effettuate in occasioni diverse da quelle precedentemente indicate, ma che si propongono di garantire all'impresa, anche solo a livello potenziale, dei vantaggi promozionali o relazionali</p>	<p>Clienti effettivi e potenziali</p>	<p>100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	<p>75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	<p>0%</p>



Natura della spesa	Beneficiario	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di viaggio	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di vitto e alloggio	Detraibilità ai fini IVA
Viaggi turistici in cui è svolta l'attività promozionale dei beni o servizi che formano oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa	Soggetti diversi dai clienti effettivi e potenziali	100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	0%
Eventi conviviali in occasione di ricorrenze aziendali, festività nazionali o religiose	Soggetti diversi dai clienti effettivi e potenziali	100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri</li> </ul>	75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli</li> </ul>	0%



Natura della spesa	Beneficiario	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di viaggio	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di vitto e alloggio	Detraibilità ai fini IVA
		proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000; <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000; <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	
Intrattenimenti in occasione di inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa	Soggetti diversi dai clienti effettivi e potenziali	100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente €</li> </ul>	0%



Natura della spesa	Beneficiario	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di viaggio	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di vitto e alloggio	Detraibilità ai fini IVA
			50.000.000.	
Intrattenimenti in occasione di mostre, fiere e simili in cui è svolta attività promozionale dei beni e servizi dell'impresa	Soggetti diversi dai clienti effettivi e potenziali	100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	0%
Erogazioni gratuite di beni e servizi effettuate in occasioni diverse da quelle precedentemente indicate, ma che si propongono di garantire all'impresa, anche solo a livello potenziale, dei vantaggi promozionali o relazionali	Soggetti diversi dai clienti effettivi e potenziali	100%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	75%, purché non si superino determinate percentuali dei ricavi e proventi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1,5% dei ricavi e degli altri proventi fino a € 10.000.000;</li> <li>• 0,6% dei ricavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000;</li> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	0%



Natura della spesa	Beneficiario	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di viaggio	Deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di vitto e alloggio	Detraibilità ai fini IVA
		vi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000; <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	cavi e degli altri proventi per la parte dei ricavi compresa tra € 10.000.000 e € 50.000.000; <ul style="list-style-type: none"> <li>• 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte dei ricavi eccedente € 50.000.000.</li> </ul>	
Ospitalità svolta per finalità diverse da quelle promozionali o relazionali	Soggetti diversi dai clienti effettivi e potenziali	In base al principio dell'inerenza secondo le regole generali di determinazione del reddito di impresa (art. 109 del D.P.R. n. 917/1986).	75%	Secondo le regole generali previste per l'IVA (art. 19 del D.P.R. n. 633/1972)



### Esempio

Una società di persone ha sostenuto nel xxxx spese di ospitalità gratuita per l'importo di euro 6.775,23 + IVA (di cui euro 1.233,09 + IVA per viaggi ed euro 5.542,14 + IVA per vitto e alloggio) a favore di agenti e rappresentanti per la partecipazione a meeting sulle strategie commerciali e, pertanto, per finalità differenti dalla promozione e dalle pubbliche relazioni. La società opera in regime di contabilità ordinaria e a Conto economico prudenzialmente è stato iscritto tra i componenti negativi il solo importo delle spese di viaggio.

Le spese di ospitalità in parola non danno luogo a spese di rappresentanza deducibili ex art. 108, comma 2, del T.U.I.R., né a spese automaticamente deducibili ai sensi dell'art. 1, comma 5, del D.M. 19 novembre 2008, e sono ammesse in deduzione in base ai criteri oggettivi dell'inerenza e della congruità con la gestione dell'azienda.

**Le spese di vitto e alloggio subiscono la limitazione del 75% (euro 5.542,14 x 75% = euro 4.156,61), mentre sono integralmente deducibili le spese di viaggio (euro 1.233,09).**

## 2.14 La detraibilità dell'IVA sulle spese di trasporto

Ai sensi dell'art. 19-bis1, comma 1, lettera e), del d.P.R. n. 633/1972, in deroga alla regola generale della detrazione di cui all'art. 19, non è detraibile per i soggetti esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo professionale l'imposta sul valore aggiunto assolta sulle prestazioni di trasporto di persone, tranne quando tali servizi costituiscono oggetto dell'attività propria dell'impresa (ad esempio, aziende di noleggio).



### Esempio

Esempio applicativo

*Una società a responsabilità limitata, con due amministratori, effettua un'attività di ricerche di mercato. Gli amministratori sia devono effettuare spesso delle trasferte per l'espletamento dell'attività presso i loro clienti. A tal fine utilizzano il treno e l'autobus.*

L'IVA sulle spese di trasporto non risulta detraibile per la società che svolge ricerche di mercato, dal momento che il trasporto di persone non rappresenta l'oggetto dell'attività propria dell'impresa.

## 2.15 La deducibilità dal reddito di lavoro autonomo professionale delle spese di viaggio e trasporto

Con decorrenza dal periodo di imposta in corso al 31/12/2017, le prestazioni di trasporto e viaggio, qualora siano sostenute dal committente per conto del professionista (art. 7-quater, comma 5, del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con la l. 1 dicembre 2016, n. 225), non sono compensi in natura né spese per la produzione del reddito da addebitare in fattura.

Non rileva la circostanza che il committente sia un soggetto **esercente attività di impresa o di lavoro autonomo professionale**.

**Tabella. Adempimenti a carico del committente e del professionista per la deducibilità integrale delle spese di viaggio e trasporto sostenute dal primo a beneficio del secondo, con effetto dal periodo di imposta in corso al 31/12/2017**

	<b>Obblighi del committente</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. riceve dal soggetto che presta il servizio di viaggio e trasporto il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha fruito del servizio;</li> <li>2. non comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta né gli invia la copia della relativa documentazione fiscale;</li> <li>3. deduce il costo relativo secondo le regole ordinarie previste per la propria categoria di reddito (reddito di lavoro autonomo professionale o impresa).</li> </ol>
	<b>Obblighi del professionista</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. emette la parcella, che non include le spese di viaggio e trasporto sostenute dal committente;</li> <li>2. non sottopone a tassazione come reddito di lavoro autonomo le spese di viaggio e trasporto sostenute dal committente, in quanto tali spese non costituiscono dei compensi in natura per il professionista.</li> </ol>

## 3. Il trattamento fiscale e previdenziale dei rimborsi

### 3.1 Il dipendente, il co.co.co., il borsista e il tirocinante

#### 3.1.1 Premessa

Si osserva preliminarmente che non esistono differenze tra la regolamentazione fiscale del rimborso delle spese di trasferta dei dipendenti e collaboratori residenti nel territorio dello Stato e quella applicabile ai dipendenti e collaboratori non residenti in Italia.

Si considerano percepite nel periodo d'imposta anche le somme corrisposte a titolo di rimborso spese che concorrono alla formazione del reddito imponibile entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo di imposta successivo a quello a cui si riferiscono (art. 51, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi), mentre, da un lato, le imprese deducono tali importi secondo il criterio di competenza e, dall'altro, i lavoratori autonomi esercenti un'arte o professione adottano il principio di cassa ordinario agli effetti della deduzione.

Inoltre, in relazione alle trasferte effettuate per motivi di lavoro da parte dei dipendenti e, quindi, per estensione, anche da parte dei collaboratori coordinati e continuativi e dei borsisti o tirocinanti, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 239/1993, ha deciso quanto segue in merito alla natura dei rimborsi spese:

- assumono natura retributiva i compensi per la trasferta che sono finalizzati a soddisfare le normali esigenze di vita dei lavoratori, remunerando le prestazioni fornite dagli stessi, sia che si tratti di compensi in denaro sia che si tratti di compensi in natura, con carattere di base oppure integrativo, ma sempre con requisiti di determinatezza e di corrispettività dell'opera prestata;
- presentano natura risarcitoria i rimborsi diretti a indennizzare i dipendenti per particolari condizioni disagiate a cui essi vanno incontro in concomitanza di occasionali situazioni di lavoro;
- sono contraddistinti da una natura restitutoria i compensi che tendono a rimborsare ai lavoratori l'anticipazione di costi di produzione del reddito del datore di lavoro.

I requisiti fondamentali e contestuali che deve rispettare la trasferta agli effetti dell'applicazione dell'art. 51 del Testo unico delle imposte sui redditi sono tre (ris. Ag. Entr. n. 284/E/2008):

- deve essere temporanea (criterio della valutazione caso per caso);
- deve verificarsi con riferimento alla sede di lavoro del lavoratore (criterio della libera e insindacabile decisione delle parti contrattuali);
- deve avvenire in costanza di servizio e per ragioni di lavoro (criterio dell'inerenza e, quindi, della riferibilità ad attività o beni da cui derivano, almeno potenzialmente, le spese).

Il regime previdenziale e fiscale delle trasferte si rende applicabile sempre che l'indennità sia erogata in relazione ai giorni effettivi di lavoro esterno e che non abbia carattere fisso indipendentemente dall'epoca di compimento della trasferta come ha affermato la Corte di cassazione, con la sentenza n. 16263/2018.

### 3.1.2 Il dipendente

I rimborsi spese percepiti dai dipendenti sono sempre esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

Per le trasferte effettuate nel Comune, risultano esenti i soli rimborsi delle spese di trasporto comprovate con documenti del vettore e, quindi, sono soggette a IRPEF le somme corrisposte a titolo di rimborso per l'uso della propria auto.

Le indennità di trasferta o di missione, nonché i rimborsi di spese sostenute in occasione di tali trasferte o missioni, partecipano alla determinazione del reddito imponibile solo per gli importi che eccedono una certa soglia, individuata in euro 46,48 al giorno per le trasferte effettuate fuori dal territorio del Comune dove è fissata la sede di lavoro e in euro 77,47 al giorno per quelle effettuate all'estero ex art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986 (ris. Ag. Entr. n. 207/E/2007).

Le indennità o maggiorazioni di retribuzione erogate ai trasfertisti sono imponibili solo per il 50% del loro ammontare (art. 51, comma 6, del d.P.R. n. 917/1986) e differiscono dall'indennità di trasferta in quanto rappresentano delle somme attribuite ai lavoratori in funzione delle modalità di svolgimento dell'attività e non in relazione a una specifica trasferta, considerato che i trasferisti, per contratto, sono tenuti a espletare l'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi (c.d. regime del trasfertismo).

Ai sensi dell'art. 7-quinquies, comma 1, del D.L. n. 193/2016, convertito con modificazioni con la Legge n. 225/2016, che ha fornito l'interpretazione autentica dell'art. 51, comma 6, del TUIR, vale il regime del trasfertismo per i lavoratori solo se ricorrono contemporaneamente i presupposti di seguito descritti (Corte di cassazione, sentenza n. 16263/2018):

- la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro;
- lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
- la corresponsione al dipendente, per il l'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite a prescindere dalla circostanza che il dipendente si sia effettivamente recato in trasferta e dal luogo di svolgimento della trasferta.

Se manca anche soltanto una delle tre condizioni descritte, i lavoratori trasfertisti soggiacciono al più favorevole trattamento tributario e previdenziale delle trasferte di cui all'art. 51, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986.

Il datore di lavoro (impresa o professionista) è tenuto a richiedere al dipendente un prospetto giustificativo delle spese sostenute contenente la descrizione dettagliata e puntuale delle spese da rimborsare (c.d. nota spese riepilogativa) e atto a dimostrare che sussistono i requisiti generali previsti per la deducibilità della spesa sostenuta.

Le spese effettuate, infatti, per poter essere dedotte dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo, devono presentare i requisiti di seguito indicati:

- certezza nell'esistenza;
- competenza nel periodo e, quindi, imputabilità al periodo di imposta considerato;
- inerenza, dal momento che deve esistere un rapporto di afferenza, diretto o indiretto, con l'attività esercitata;
- determinabilità nell'ammontare;
- documentabilità sulla scorta dei documenti probatori forniti dal lavoratore.

Ai sensi della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 92/E del 30 ottobre 2015, i rimborsi chilometrici erogati per l'effettuazione della prestazione lavorativa in un comune diverso da quello in cui è situata la sede di lavoro di assegnazione (c.d. missione temporanea) sono esenti da imposizione, sempre che,

in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia calcolato in base alle tabelle ACI, avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.

Tutti tali elementi devono emergere dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

Se la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore viene erogato, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di importo maggiore rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, la differenza è da considerarsi reddito imponibile ex art. 51, comma 1, del T.U.I.R..

Si rileva che, con decorrenza dall'1/9/2008, l'IVA sulle prestazioni alberghiere e sulle somministrazioni di alimenti e bevande è detraibile al 100% per i committenti, imprese o artisti/professionisti, purché le spese risultino inerenti all'attività d'impresa o di arte e professione esercitata, a norma dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972; resta indetraibile l'IVA sulle prestazioni alberghiere o di ristorazione acquisite non direttamente, ma per il tramite di agenzie di viaggio che organizzano pacchetti turistici soggetti a IVA secondo il regime speciale di cui all'art. 74-ter del d.P.R. n. 633/1972.

L'art. 54, comma 6, del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai dipendenti dei professionisti sono deducibili nella misura previste per le imprese ai sensi dell'art. 95, comma 3, mentre non pone limitazioni in merito al rimborso chilometrico o alle spese di noleggio.

Il vitto e l'alloggio sostenuti per le trasferte effettuate dai dipendenti fuori dal territorio comunale o all'estero sono totalmente deducibili per il committente, impresa o artista o professionista, nei limiti di cui all'art. 95, comma 3, del d.P.R. n. 917/1986.

Di seguito, viene operata, come risulta dalle Tabelle sottostanti, una distinzione tra gli adempimenti tributari e previdenziali posti a carico rispettivamente del dipendente (Tabelle 1 e 2) e del datore di lavoro (Tabelle 3, 4, 5 e 6), utilizzando i seguenti criteri distintivi:

- l'effettuazione della trasferta nell'ambito del Comune, che costituisce sede di lavoro (Tabelle 1, 3 e 4), ovvero al di fuori del Comune sede di lavoro (Tabelle 2, 5 e 6);
- l'adozione dell'uno o dell'altro tra i metodi di rimborso ammessi dal Fisco (tutte le Tabelle);
- l'imponibilità agli effetti IVA, imposte dirette e contributi previdenziali e assistenziali in capo al soggetto percettore (Tabelle 1 e 2);
- la deducibilità dal reddito di impresa (Tabelle 3 e 5) o di lavoro autonomo (Tabelle 4 e 6), nonché la soggezione a ritenuta alla fonte (Tabelle 3, 4, 5 e 6), in capo al soggetto erogante.

Nel caso di trasferta effettuata nell'ambito del Comune in cui si trova la sede di lavoro, le indennità e i rimborsi di spese per le trasferte contribuiscono integralmente a formare il reddito, mentre rimangono esclusi da imposizione i rimborsi delle spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore quali i biglietti dell'autobus o le ricevute del taxi, dal momento che costituiscono una restituzione delle spese sostenute dal dipendente.

Relativamente alla trasferta svolta fuori dal Comune in cui è situata la sede di lavoro, si osserva che sono consentiti alternativamente tre metodi di rimborso (il rimborso forfetario, il rimborso analitico e il rimborso misto), mentre se la trasferta avviene nell'ambito del Comune sede di lavoro i metodi ammessi sono quello dell'indennità forfetaria e del rimborso a piè di lista.

Infine, le somme corrisposte a titolo di rimborso spese figurano tra gli elementi da riportare nel libro unico del lavoro ex art. 39, comma 2, del d.l. n. 112/2008, convertito dalla legge n. 133/2008, indipendentemente dalla circostanza che si tratti di rimborsi esenti ovvero imponibili fiscalmente e previdenzialmente.

**Tabella 1. Obblighi fiscali e previdenziali per il dipendente in caso di spostamento del dipendente nell'ambito del Comune sede di lavoro**

Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (INPS, ecc.)	Note
Indennità forfetaria	Qualsiasi	Sì.	No.	Sì.	(1)
Rimborso a piè di lista	Tutte le spese di trasporto comprovate da documenti del relativo vettore (treno, metropolitana, autobus, taxi, ecc.).	No.	No.	No.	(2)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Altri rimborsi.	Sì.	No.	Sì.	(1)

(1) I rimborsi spese percepiti per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale contribuiscono alla formazione del reddito di lavoro dipendente e, in quanto tali, devono essere sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ex art. 23 del d.P.R. n. 600/1973, a esclusione del rimborso spese documentate dal vettore e sostenute dai dipendenti per svolgere incarichi all'esterno della sede di lavoro (ris. Ag. Entr. n. 232/2002).

(2) Per quanto riguarda il servizio di car sharing, se la fattura emessa dalla società di car sharing nei confronti del dipendente individua il destinatario della prestazione, il percorso effettuato, con indicazione del luogo di partenza e del luogo di arrivo, la distanza percorsa, nonché la durata e l'importo dovuto, è idonea ad attestare l'effettivo spostamento dalla sede di lavoro e l'utilizzo del servizio da parte del dipendente, analogamente ai documenti provenienti dal vettore (ris. Ag. Entr. 28 settembre 2016, n. 83/E). Con tale documentazione dettagliata, il servizio di car sharing rappresenta, infatti, soprattutto nelle aree urbane, un'evoluzione dei tradizionali sistemi di mobilità considerati dall'art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986, e, conseguentemente, i rimborsi delle relative spese in favore dei dipendenti in trasferta nel territorio comunale, ben documentate, possono essere ricondotti nella previsione esentativa.



### Esempio

I lavoratori di un'azienda, che effettua l'attività di installazione e la manutenzione di impianti idraulici, sono costantemente in trasferta. Nel contratto di assunzione non è precisata alcuna sede di lavoro. Il datore di lavoro corrisponde agli stessi un'indennità di trasferta in misura fissa, a prescindere dai giorni reali di trasferta.

In tale ipotesi, l'indennità di trasferta sconta il regime fiscale e previdenziale stabilito per i trasfertisti abituali, ex art. 7-quinquies, comma 1, del D.L. n. 193/2016, mediante il prelievo forfetario del 50% sull'indennità di trasferta.

**Tabella 2. Obblighi fiscali e previdenziali per il dipendente in caso di spostamento del dipendente fuori dal Comune sede di lavoro**

Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (INPS, ecc.)	Note
Indennità di trasferta forfettaria	Spese di vitto e alloggio coperte dall'indennità di trasferta.	Sì, oltre € 46,48 al giorno le trasferte in Italia e € 77,47 al giorno per quelle all'estero.	No.	Sì, oltre € 46,48 al giorno le trasferte in Italia e € 77,47 al giorno per quelle all'estero.	(1) (2)
	Rimborso analitico spese di viaggio e trasporto.	No.	No.	No.	(2)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	No.	No.	No.	(2)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	No.	No.	No.	(2)
Rimborso a piè di lista	Rimborso analitico per spese di vitto e alloggio.	No.	No.	No.	(2)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto.	No.	No.	No.	(3) (7)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	No.	No.	No.	(3)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	No.	No.	No.	(3)
	Altre spese, anche non documentate, se analiticamente attestata dal soggetto in trasferta (ad esempio, lavanderia, parcheggio, consumazione di piccoli pasti al	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	No.	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	(4)



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (INPS, ecc.)	Note
	bar, acquisto riviste e giornali, acquisto di schede telefoniche, mance al personale addetto alla custodia di autoveicoli, ecc.).				
	Altre eventuali indennità.	Sì.	No.	Sì.	(4)
Rimborso misto (Indennità di trasferta + rimborso analitico) prima modalità applicativa	Rimborso analitico per spese di alloggio e vitto. Oppure: Alloggio e vitto forniti gratuitamente.	No.	No.	No.	(5)
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	No.	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	Il tetto di cui alla nota (2) è ridotto di 2/3.
	Rimborso analitico delle spese di viaggio e trasporto.	No.	No.	No.	(5)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	No.	No.	No.	(5)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	No.	No.	No.	(5)
Rimborso misto (Indennità di trasferta + rimborso analitico) seconda modalità	Rimborso analitico per spese di alloggio oppure di vitto. Oppure: Vitto o alloggio forniti gratuitamente.	No.	No.	No.	(5)
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì, oltre € 15,49 al gior-	No.	Sì, oltre € 15,49 al gior-	Il tetto di cui alla



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (INPS, ecc.)	Note
applicativa		no per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.		no per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	nota (2) è diminuito di 1/3.
	Rimborso analitico per spese di viaggio e di trasporto (6).	No.	No.	No.	(5)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	No.	No.	No.	(5)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	No.	No.	No.	(5)

(1) È possibile aggiungere all'indennità forfetaria la possibilità di erogare il rimborso analitico delle spese di viaggio e trasporto, che non è imponibile né ai fini IVA, né ai fini previdenziali, né ai fini delle imposte sui redditi.

(2) La quota di indennità che non concorre a formare il reddito non subisce alcuna riduzione in relazione alla durata della trasferta e, pertanto, anche nel caso della trasferta inferiore a ventiquattro ore o, più in generale, della trasferta che non implica alcun pernottamento fuori sede, la quota di franchigia esente resta fissata a euro 46,48 al giorno (intero) per le trasferte in Italia e a euro 77,47 al giorno (intero) per le trasferte all'estero.

(3) I rimborsi analitici per spese di viaggio, anche sottoforma di indennità chilometrica, e per spese di trasporto non partecipano comunque alla formazione del reddito quando le spese stesse sono rimborsate sulla base di idonea documentazione, mentre rimangono soggetti a tassazione tutti i rimborsi di spesa, anche se analiticamente documentati, corrisposti in aggiunta all'indennità di trasferta.

(4) È escluso da tassazione il rimborso di altre spese aggiuntive rispetto a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio come le spese di lavanderia, telefono, parcheggio, mance, ecc., anche non documentabili, se risultano analiticamente attestate dal dipendente in trasferta, fino a un ammontare di euro 15,49 per le trasferte in Italia, innalzato a euro 25,82 per le trasferte all'estero. Qualora sia corrisposta, in aggiunta al rimborso analitico, un'indennità, la stessa contribuisce interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.

(5) I rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sottoforma di indennità chilometrica, e di trasporto non partecipano comunque alla formazione del reddito di lavoro dipendente, quando sono effettuati sulla base di idonea documentazione, mentre ogni altro eventuale rimborso di spese ulteriori rispetto a vitto, alloggio, viaggio e trasporto, è interamente sottoposto a tassazione.

(6) Le spese sostenute con auto di proprietà del lavoratore dipendente sono considerate spese documentate, a condizione che l'utilizzo del veicolo sia stato preventivamente autorizzato dal datore di lavoro.

(7) I rimborsi per spese di viaggio, comprese quelle per i familiari fiscalmente a carico del lavoratore, per spese di trasporto di cose e di recesso dal contratto di locazione eventualmente in essere, per effetto del trasferimento della sede di lavoro, sono esclusi dal concorso al reddito di lavoro dipendente sempre che siano analiticamente documentate.

**Tabella 3. Adempimenti fiscali per il datore di lavoro impresa in caso di spostamento del dipendente nell'ambito del Comune sede di lavoro**

Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
Indennità forfetaria	Qualsiasi.	Sì.	No.	Sì.	(1)
Rimborso a piè di lista	Spese di trasporto comprovate da documenti del vettore (treno, autobus, taxi, metropolitane, ecc.)	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente (1).	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Altri rimborsi.	Sì.	Sì.	Sì.	(1)

(1) I rimborsi spese percepiti per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale contribuiscono alla formazione del reddito di lavoro dipendente e, in quanto tali, devono essere sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ex art. 23 del d.P.R. n. 600/1973, ad esclusione del rimborso spese documentate dal vettore e sostenute dai dipendenti per svolgere incarichi all'esterno della sede di lavoro (ris. Ag. Entr. n. 232/2002).

**Tabella 4. Adempimenti fiscali per il datore di lavoro, artista o professionista, in caso di spostamento del dipendente nell'ambito del Comune sede di lavoro**

Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
Indennità forfetaria	Qualsiasi.	Sì.	No.	Sì.	(1)
Rimborso a piè di lista	Spese di trasporto comprovate da documenti del vettore (treno, autobus, taxi, metropolitane,	Sì.	Sì.	No.	

	ecc.).				
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Altri rimborsi.	Sì.	Sì.	Sì.	(1)

(1) I rimborsi spese percepiti per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale contribuiscono alla formazione del reddito di lavoro dipendente e, in quanto tali, devono essere sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ex art. 23 del d.P.R. n. 600/1973, a esclusione del rimborso spese documentate dal vettore e sostenute dai dipendenti per svolgere incarichi all'esterno della sede di lavoro (ris. Ag. Entr. n. 232/2002).

**Tabella 5. Adempimenti fiscali per il datore di lavoro impresa in caso di spostamento del dipendente fuori dal Comune sede di lavoro**



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
Indennità forfetaria	Spese di vitto e alloggio coperte dall'indennità di trasferta.	Sì.	Sì.	Sì.	
	Rimborso analitico spese di viaggio e di trasporto.	Sì.	Sì.	No.	(1)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì, entro le tariffe ACI relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali o 20 se diesel.	No.	Sì.	
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì, entro le tariffe di noleggio relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali o 20 se diesel.	No.	Sì.	
Rimborso a piè di lista	Rimborso analitico per spese di vitto e alloggio.	Sì, entro il limite di € 180,74 al giorno per le trasferte in Italia e di € 258,22 al giorno per quelle all'estero.	Sì, entro il limite di € 180,74 al giorno per le trasferte in Italia e di € 258,22 al giorno per quelle all'estero.	No.	(2)



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per l'uso dell'auto del dipendente.	Sì, entro le tariffe ACI relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali o 20 se diesel.	No.	Sì.	
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì, entro le tariffe di noleggio relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali o 20 se diesel.	No.	Sì.	
	Altre spese, anche non documentate, se analiticamente attestate dal soggetto in trasferta (ad esempio, lavanderia, parcheggio, consumazione di piccoli pasti al bar, acquisto di schede telefoniche, mance al personale addetto alla custodia di autoveicoli, ecc.).	Sì.	Sì.	No.	
	Altre eventuali indennità.	Sì.	No.	Sì.	(3)
Rimborso misto (Indennità di trasferta + rimborso analitico) prima modalità applicativa	Rimborso analitico per spese di alloggio e di vitto. Oppure: Vitto e alloggio forniti gratuitamente.	Sì.	Sì.	No.	
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì.	No.	Sì.	(3)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto	Sì.	Sì.	No.	



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì, entro le tariffe ACI relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali se diesel).	No.	Sì.	
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì, entro le tariffe di noleggio relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali se diesel).	No.	Sì.	
Rimborso misto (Indennità di trasferta + rimborso analitico) seconda modalità applicativa	Rimborso analitico per spese di alloggio oppure di vitto. Oppure: Vitto o alloggio forniti gratuitamente.	Sì.	Sì.	No.	
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì	No (3).	Sì.	
	Rimborso analitico per spese di viaggio e di trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì, entro le tariffe ACI relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali se diesel).	No.	Sì.	(1)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì, entro le tariffe di noleggio relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali se diesel).	No.	Sì.	(1)

(1) Le spese sostenute con auto di proprietà del lavoratore dipendente sono considerate spese documentate, a condizione che l'utilizzo del veicolo sia stato preventivamente autorizzato dal datore di lavoro.

(2) I limiti di deducibilità giornaliera pari a euro 180,76 per le trasferte in Italia e a euro 258,22 per le trasferte all'estero devono essere considerati al netto dell'IVA, che risulta interamente detraibile dall'1/9/2008.

(3) Le indennità di trasferta e le indennità chilometriche sono indeducibili, mentre se il dipendente è stato autorizzato all'utilizzo dell'auto di proprietà o noleggiata, i relativi costi di impiego sono deducibili negli stessi limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi.

**Tabella 6. Adempimenti fiscali per il datore di lavoro, artista o professionista, in caso di spostamento del dipendente fuori dal Comune sede di lavoro**

 Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
<b>Indennità forfetaria</b>	Spese di vitto e alloggio coperte dall'indennità di trasferta.	Sì.	Sì.	Sì.	
	Rimborso analitico spese di viaggio e di trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì.	No.	Sì.	
<b>Rimborso a piè di lista</b>	Rimborso analitico per spese di vitto e alloggio.	Sì, entro il limite di € 180,76 al giorno per le trasferte in Italia e di € 258,22 al giorno per quelle all'estero.	Sì, entro il limite di € 180,76 al giorno per le trasferte in Italia e di € 258,22 al giorno per quelle all'estero.	No.	(2)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del	Sì.	No.	Sì.	



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
	dipendente.				
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì.	No.	Sì.	
	Altre spese, anche non documentate, se analiticamente attestate dal soggetto in trasferta (es. lavanderia, telefono, parcheggio, mance).	Sì.	Sì.	No.	
	Altre eventuali indennità.	Sì.	No.	Sì.	(3)
<b>Rimborso misto (indennità di trasferta + rimborso analitico) (prima o seconda alternativa)</b>	Rimborso analitico per spese di alloggio e di vitto. Oppure Vitto e/o alloggio forniti gratuitamente.	Sì.	Sì.	No.	
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì.	No.	Sì.	(3)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)

(1) Le spese sostenute con auto di proprietà del lavoratore dipendente sono considerate spese documentate, a condizione che l'utilizzo del veicolo sia stato preventivamente autorizzato preferibilmente per iscritto dal datore di lavoro.

(2) I limiti di deducibilità giornaliera pari a euro 180,76 per le trasferte in Italia e a euro 258,22 per le trasferte all'estero devono essere considerati al netto dell'IVA, che risulta interamente detraibile dall'1/9/2008.

(3) Le indennità di trasferta e le indennità chilometriche sono indeducibili, mentre se il dipendente è stato autorizzato all'utilizzo dell'auto di proprietà o noleggiata i relativi costi di impiego sono deducibili negli stessi limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi.



### **Esempio**

Una persona fisica lavora alle dipendenze di un'impresa edile, che opera in Comuni diversi dalla sede legale e anche fuori dalla Regione di appartenenza. Deve pertanto sostenere delle spese di viaggio, vitto e alloggio per tutto il periodo della trasferta.

In materia di indennità di trasferta, il CCNL dei lavoratori dell'edilizia attualmente in vigore prevede che il lavoratore, che presta temporaneamente la propria opera in un luogo diverso da quello nel quale la rende abitualmente, ha diritto al rimborso delle spese effettuate per il viaggio, il vitto e l'alloggio, oltre al percepimento di un'indennità, che viene computata sull'ammontare delle spese di soggiorno, in misura pari al 10% della retribuzione, se ha la qualifica di operaio, o al 15% della retribuzione, se, per contro, ha la qualifica di impiegato.

In generale, sono in ogni caso escluse dall'imponibile retributivo le sole spese anticipate per conto del datore di lavoro, mentre le altre spese partecipano alla formazione dell'imponibile retributivo del lavoratore dipendente.

### ***3.1.3 Il trattamento ai fini IVA, delle imposte sui redditi e IRAP dei rimborsi spese per il personale distaccato presso terzi***

Il distacco dei dipendenti presso un nuovo datore di lavoro (ad esempio, presso una società appartenente allo stesso gruppo) è assimilabile agli effetti tributari al loro trasferimento, dal momento che, da un lato, il personale subordinato distaccato modifica la sede di lavoro per un periodo di tempo limitato per entrare a far parte della struttura organizzativa della società distaccataria e, dall'altro, l'onere relativo grava sul soggetto utilizzatore.

Tali regole valgono anche per i lavoratori distaccati all'estero.

#### **a) IVA**

Agli effetti IVA, per l'art. 8, comma 35, della legge n. 67/1988, non sono soggetti ad IVA gli eventuali rimborsi richiesti dal distaccante al distaccatario qualora siano di entità pari al valore del costo sostenuto e sempre che riguardino il personale legato da rapporto di lavoro dipendente con l'impresa distaccante (ris. 5 giugno 1995, n. 152/E).

#### **b) Imposte sui redditi**

Le somme erogate a titolo di trasferta sia con il sistema analitico che con quello forfetario o misto a fronte dello spostamento del dipendente per raggiungere la nuova sede di lavoro presso cui è distaccato e per il ritorno da questa alla sede distaccante vengono tassate in base all'art. 51 del d.P.R. n. 917/1986.

Tuttavia, resta esclusa l'applicazione del comma 5 dell'art. 51 del TUIR e, pertanto, non competono le esenzioni IRPEF previste per il vitto e l'alloggio.

Ne deriva che, da una parte, i rimborsi delle spese di vitto e alloggio partecipano al reddito del dipendente distaccato per l'intero importo, mentre, dall'altra, il fabbricato messo a disposizione del dipendente distaccato contribuisce al reddito per la differenza tra la rendita catastale del fabbricato mag-

giorata delle spese inerenti il fabbricato e la somma corrisposta dal dipendente per il godimento ex art. 51, comma 4, lett. c), del d.P.R. n. 917/1986.

L'impresa distaccataria ha l'obbligo di comunicare alla distaccante la circostanza che il vitto e l'alloggio sono resi a titolo gratuito al personale distaccato.

Relativamente alle spese di viaggio e trasporto per il tragitto casa/lavoro e viceversa, tali costi concorrono per l'intero al reddito imponibile IRPEF del dipendente.

Al contrario, ai sensi dell'art. 51, comma 7, del TUIR, sono esenti da tassazione IRPEF i rimborsi delle spese di viaggio anche dei familiari a carico e quelle di trasporto delle cose strettamente collegati al trasferimento della sede di lavoro, a condizione che siano dettagliatamente documentati.

Se è l'impresa distaccante a corrispondere direttamente i rimborsi spese, occorre comunicare all'impresa distaccante stessa nella sua qualità di sostituto di imposta l'importo dei compensi tassabili per l'operamento delle conseguenti ritenute d'acconto e per il rilascio della relativa certificazione.

Se il lavoratore subordinato presta all'estero la sua attività lavorativa in via continuativa, sempre che tale attività costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto e soggiorna fuori dall'Italia, nell'arco di dodici mesi, per più di 183 giorni, pur mantenendo la residenza fiscale nel territorio dello Stato, il reddito imponibile ai fini IRPEF è rappresentato dalla retribuzione convenzionale determinata ogni anno mediante specifico decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.l. n. 317/1987, convertito con modificazioni con la legge n. 398/1987 (art. 51, comma 8-bis, del TUIR).

Conseguentemente, per i lavoratori distaccati all'estero di cui sopra, gli eventuali rimborsi di vitto e alloggio, nonché di viaggio e trasporto, corrisposti non sono assoggettati autonomamente a tassazione in capo al dipendente, considerato che la retribuzione convenzionale include e sostituisce qualsiasi somma aggiuntiva erogata.

Infine, va tenuto presente che sono ammesse in deduzione dal reddito di impresa del soggetto erogante gli importi che contribuiscono alla formazione del reddito tassabile IRPEF del dipendente distaccato.

### **c) IRAP**

Gli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri del personale distaccato presso terzi, compresi i rimborsi spese per vitto e alloggio, viaggio e trasporto, non partecipano alla determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Per il soggetto che distacca il proprio personale, gli importi predetti non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.

Per il soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano quali costi relativi al personale non ammessi in deduzione.

L'onere sostenuto dal soggetto presso il quale è distaccato il personale, anche se è imputato a una voce di conto economico rilevante ai fini IRAP, non contribuisce alla formazione della propria base imponibile.

La distaccataria ha l'obbligo di comunicare alla distaccante la circostanza che il vitto e l'alloggio sono forniti a titolo gratuito al personale distaccato.

**Tabella. Il trattamento ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive dei rimborsi spese erogati al personale distaccato presso terzi**

Soggetto	Natura della spesa rimborsata	Deducibilità ai fini IRAP / Imponibilità ai fini IRAP	Note
<b>Impresa distaccante fornitrice</b>	Oneri sostenuti per il personale utilizzato dalla distaccataria o dalla utilizzatrice quali indennità di trasferta e spese non documentate per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.	Non deducibili.	(1)
<b>Impresa distaccante fornitrice</b>	Oneri sostenuti per il personale utilizzato dalla distaccataria o dalla utilizzatrice quali vitto, alloggio, viaggio e trasporto.	Deducibili.	
<b>Impresa distaccante fornitrice</b>	Rimborsi percepiti dalla distaccataria o dalla utilizzatrice per indennità di trasferta e spese non documentate per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.	Non imponibili.	
<b>Impresa distaccante fornitrice</b>	Rimborsi percepiti per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.	Imponibili.	
<b>Impresa distaccataria utilizzatrice</b>	Importi rimborsati alla distaccante o alla fornitrice per indennità di trasferta e spese non documentate per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.	Indeducibili.	
<b>Impresa distaccataria utilizzatrice</b>	Importi rimborsati alla distaccante o alla fornitrice per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.	Deducibili.	
<b>Impresa distaccataria utilizzatrice</b>	Spese accollate per i dipendenti tramite convenzione per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.	Deducibili.	

(1) Le spese di vitto e alloggio sono deducibili nei limiti di euro 180,76 al giorno per le trasferte in Italia e di euro 258,23 per le trasferte all'estero.

Per l'utilizzo dell'auto di proprietà o a noleggio, valgono, ai fini della deducibilità, i limiti di potenza di 17 cavalli fiscali per le auto a benzina e di 20 cavalli fiscali per le auto a diesel.



### Esempio

Un lavoratore dipendente viene temporaneamente distaccato dal suo datore di lavoro presso un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa ex art. 30, comma 1, del d.lgs. n. 276/2003. Egli viene comandato in trasferta dal distaccatario.

Gli oneri relativi al trattamento economico e normativo, compresi i rimborsi spese (rimborsi a piè di lista e diarie), rimangono a carico del soggetto distaccante, anche se è consentito un rimborso di tale trattamento o di parti di esso a cura del soggetto distaccatario.

### 3.1.4 Alcune casistiche particolari di dipendenti

1) Nell'ipotesi di lavoratori dipendenti, che svolgono un'attività che non implica una sede fissa di lavoro, i rimborsi spese e le indennità corrisposti dal datore di lavoro vanno interamente assoggettati alla ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e ai contributi previdenziali e assistenziali, previo cumulo con la retribuzione del periodo di paga in cui vengono corrisposti.

2) Risultano esenti dall'IRPEF, per il 50% del loro ammontare, le indennità di impiego operativo corrisposte ai militari impegnati in missioni internazionali (indennità per servizi all'estero) ex art. 6-bis del d.l. n. 253/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 270/2006.

3) È esente dall'IRPEF per il 50% del suo importo l'indennità base percepita dai dipendenti pubblici, mentre le relative maggiorazioni non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi.

4) Le indennità di navigazione e di volo subiscono lo stesso trattamento fiscale delle indennità e maggiorazioni erogate ai trasferisti ex art. 51, comma 6, del d.P.R. n. 917/1986 (ris. Ag. Entr. n. 67/E/2004 e Corte di Cassazione, VI sez. civ., ordin. n. 18237/2013), dal momento che rispondono a una duplice finalità, retributiva e risarcitoria insieme, mentre non spetta la parziale detassazione del 50% per le indennità di navigazione a terra percepite dal personale collocato a riposo (ris. Ag. Entr. n. 11/E/2008).

5) Il rimborso forfetario corrisposto ai funzionari addetti alle verifiche fiscali costituisce un'indennità di trasferta soggetta alla disciplina di cui all'art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986.

6) I rimborsi e le indennità erogati agli ufficiali della riscossione per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale nel quale si trova la sede di lavoro partecipano alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, a eccezione dei rimborsi per spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore.

Invece, i rimborsi per le trasferte svolte fuori dal territorio comunale e in Italia concorrono alla formazione del reddito imponibile nei limiti di euro 46,48 giornalieri (euro 77,47 al giorno per le trasferte all'estero).

I rimborsi spese e le indennità per notifiche e atti esecutivi contribuiscono per intero alla formazione del reddito imponibile ex ris. Ag. Entr. n. 232/E/2002, in quanto gli ufficiali di riscossione dei concessionari del servizio riscossione non appartengono alla categoria dei trasferisti, dato che dispongono di una sede di lavoro specificamente individuata.

7) I rimborsi dei costi documentati per collegamenti telefonici del telelavoratore di un ente pubblico non devono essere assoggettati a tassazione, dal momento che sono sostenuti dal dipendente per raggiungere le risorse informatiche dell'azienda messe a disposizione dal datore di lavoro per esplicare l'attività lavorativa (ris. Ag. Entr. n. 357/E/2007).

8) Sono assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche nella loro interezza i compensi erogati dal datore di lavoro ai lavoratori dipendenti a titolo di rimborso forfetario delle spese sostenute da questi ultimi per l'effettuazione delle notifiche, come ha chiarito la ris. Ag. Entr. n. 146/E/2000.

9) Gli autotrasportatori di merci, anziché dedurre analiticamente o forfetariamente le spese sostenute per le trasferte dei propri dipendenti fuori dal Comune, che rappresenta la sede di lavoro, possono dedurre l'importo di euro 59,65 al giorno per le trasferte in Italia (euro 95,80 al giorno per le trasferte all'estero), al netto delle spese di viaggio e di trasporto ex art. 21, comma 11, della legge n. 289/2002.

Le società cooperative, di produzione e lavoro o di servizi, che operano nel settore dell'autotrasporto di merci, se non si avvalgono di nessuna deduzione per le spese sostenute in seguito a trasferte effettuate fuori dal Comune da parte dei soci, in quanto per esempio sono esenti dall'imposta sul reddito delle società, possono trasferire la deduzione giornaliera di euro 59,65 (o di euro 95,80) a questi ultimi ai sensi dell'art. 62 della legge n. 342/2000.

10) Le spese di vitto e alloggio sostenute per un breve periodo ad inizio stagione dalla società sportiva di calcio costituita come s.p.a o s.r.l. (c.d. spese di prima sistemazione) a favore dei calciatori professionisti appena acquistati sprovvisti di una propria abitazione, per un verso, sono tassabili per il calciatore e, per un altro, sono deducibili dal reddito d'impresa nei limiti di cui all'art. 95 del TUIR (circ. Ag. Entr. n. 37/E/2013, che ha risposto a questioni fiscali di interesse delle società sportive). Per contro, i costi di soggiorno in strutture ricettive sostenuti dalle società sportive per i ritiri pre-campionato e pre-partita sia in casa sia in trasferta non partecipano al reddito di lavoro dipendente del calciatore (la società deduce tali spese nei limiti di cui all'art. 95 del TUIR, in caso di trasferta fuori dal territorio comunale, e nella misura del 75%, quando la trasferta avviene nell'ambito del territorio comunale). Infine, il vitto fornito gratuitamente dalla società durante la giornata di allenamento fuori dal comune non concorre al reddito imponibile del calciatore ed è deducibile per la società ai fini IRES ex art. 95, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986 e, ai fini IRAP, in base alla circ. Ag. Entr. n. 27/E/2009, par. 1.4.

#### **3.1.5 L'indennità di trasferimento**

Le indennità di primo trasferimento e/o di prima sistemazione sono sottoposte a un trattamento favorevole, in quanto beneficiano di un abbattimento al 50% della base imponibile per un ammontare complessivo annuo non superiore a euro 1.549,37 in relazione ai trasferimenti effettuati all'interno del territorio nazionale (euro 4.648,11 per quelli effettuati fuori dal territorio nazionale dall'Italia all'estero ovvero nel territorio nazionale dall'estero all'Italia) ex art. 51, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986.

Se l'indennità è erogata per più anni, l'agevolazione è riconosciuta comunque solo su quella corrisposta per il primo anno vale a dire per un periodo di 365 giorni che decorre dalla data del trasferimento.

Non rappresenta reddito imponibile IRPEF il rimborso di alcune spese da parte del datore di lavoro in aggiunta all'erogazione dell'indennità, a condizione che risultino analiticamente documentate quali:

- le spese di viaggio, anche per i familiari fiscalmente a carico e di trasporto delle cose, strettamente connesse al trasferimento (restano esclusi dal beneficio i successivi viaggi che il lavoratore effettua nel corso dell'anno per esempio per visitare i membri della sua famiglia che non si sono trasferiti con lui);
- le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente nella sua qualità di conduttore in seguito all'esercizio del recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro (sono esclusi dall'agevolazione i successivi viaggi che il lavoratore fa durante l'anno).

Infine, rientra nel bonus il trasporto di cose, quando risulta strettamente collegato al trasferimento.

#### **3.1.6 Il co.co.co.**

Dal momento che i redditi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50, comma 1, lettera *c-bis*), del d.P.R. n. 917/1986), il regime agevolato delle indennità di trasferta e dei rimborsi spese applicabile ai percettori di redditi di lavoro dipendente (ad esempio, al quadro o al dirigente d'azienda) vale, in generale, anche per i soggetti percettori di redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa quali l'amministratore o il sindaco di società. I rimborsi spese percepiti dai collaboratori coordinati e continuativi sono sempre esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

Infatti, le prestazioni di tali ultimi soggetti non risultano imponibili ai fini IVA, in quanto, sulla base dei principi generali dettati in materia di imposta sul valore aggiunto, ricavabili dalla legislazione nazionale e comunitaria, un'attività di lavoro dipendente o assimilata non è idonea a incardinare il presuppo-

sto soggetto di applicazione del tributo e, quindi, ex art. 5 del d.P.R. n. 633/1972, sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le sole prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale (c.m. n. 207/2000).

Per le trasferte effettuate nel Comune, risultano esenti i soli rimborsi delle spese di trasporto comprovate con documenti del vettore e, quindi, sono soggette a imposta sul reddito delle persone fisiche le somme corrisposte a titolo di rimborso per l'uso della propria auto.

Le indennità di trasferta o di missione, nonché i rimborsi di spese sostenute in occasione di tali trasferte o missioni, partecipano alla determinazione del reddito imponibile solo per gli importi che eccedono una determinata soglia, individuata in euro 46,48 al giorno per le trasferte effettuate fuori dal territorio del Comune dove è fissata la sede di lavoro e in euro 77,47 al giorno per quelle effettuate all'estero ex art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986 (ris. Ag. Entr. n. 207/E 2007).

Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione erogate ai trasfertisti sono imponibili solo per il 50% del loro ammontare (art. 51, comma 6, del d.P.R. n. 917/1986).

Il committente (impresa o professionista) è tenuto a richiedere al collaboratore coordinato e continuativo un prospetto giustificativo delle spese sostenute contenente la descrizione dettagliata e puntuale delle spese da rimborsare (c.d. nota spese riepilogativa) e atto a dimostrare che sussistono i requisiti generali previsti per la deducibilità della spesa sostenuta quali la certezza nell'esistenza, l'imputabilità al periodo di imposta considerato, l'inerenza con l'attività esercitata, la determinabilità nell'ammontare e la documentabilità sulla base dei documenti di prova forniti dal lavoratore. Si osserva che, con decorrenza dall'1/9/2008, l'IVA sulle prestazioni alberghiere e sulle somministrazioni di alimenti e bevande è detraibile al 100% per i committenti, imprese o artisti e professionisti, purché le spese risultino inerenti all'attività d'impresa o di, arte e professione esercitata, a norma dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972.

Resta indetraibile l'IVA sulle prestazioni alberghiere o di ristorazione acquisite non direttamente, ma per il tramite di agenzie di viaggio che organizzano pacchetti turistici soggetti a IVA secondo il regime speciale di cui all'art. 74-ter del d.P.R. n. 633/1972.

L'art. 54, comma 6, del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai dipendenti dei professionisti sono deducibili nella misura prevista per le imprese ai sensi dell'art. 95, comma 3, mentre non pone limitazioni in merito al rimborso chilometrico o alle spese di noleggioro.

Il vitto e l'alloggio sostenuti per le trasferte effettuate dai collaboratori coordinati e continuativi fuori dal territorio comunale o all'estero sono totalmente deducibili per il committente, impresa o artista o professionista, nei limiti di cui all'art. 95, comma 3, del d.P.R. n. 917/1986.

Di seguito, viene operata, come risulta dalle Tabelle sottostanti, una discriminazione tra gli adempimenti tributari e previdenziali posti a carico rispettivamente del co.co.co. (Tabelle 1 e 2) e del committente (Tabelle 3, 4, 5 e 6), utilizzando i seguenti criteri distintivi:

1. l'effettuazione della trasferta nell'ambito del Comune, che costituisce sede di lavoro (Tabelle 1, 3 e 4), ovvero al di fuori del Comune sede di lavoro (Tabelle 2, 5 e 6);
2. l'adozione dell'uno o dell'altro tra i metodi di rimborso ammessi dal Fisco (tutte le Tabelle);
3. l'imponibilità agli effetti IVA, imposte dirette e contributi previdenziali e assistenziali in capo al soggetto percettore (Tabelle 1 e 2);
4. la deducibilità dal reddito di impresa (Tabelle 3 e 5) o di lavoro autonomo (Tabelle 4 e 6), nonché l'assoggettamento a ritenuta alla fonte (Tabelle 3, 4 5 e 6), in capo al soggetto erogante.

Nel caso di trasferta effettuata nell'ambito del Comune in cui si trova la sede di lavoro, le indennità e i rimborsi di spese per le trasferte contribuiscono integralmente a formare il reddito, mentre rimango-

no esclusi i rimborsi delle spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore quali i biglietti dell'autobus o le ricevute del taxi, dal momento che costituiscono una mera restituzione delle spese sostenute dal collaboratore.

Relativamente alla trasferta svolta fuori dal Comune in cui è situata la sede di lavoro, sono consentiti alternativamente tre metodi di rimborso (ris. Ag. Entr. n. 284/E/2008):

1. l'indennità forfetaria o rimborso forfetario;
2. il rimborso analitico;
3. il rimborso misto.

In caso di trasferta svolta nell'ambito del Comune sede di lavoro i metodi ammessi sono due: quello dell'indennità forfetaria e del rimborso a piè di lista.

**Tabella 1. Obblighi fiscali e previdenziali per il co.co.co. in caso di spostamento nell'ambito del Comune sede di lavoro**

 Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (INPS, ecc.)	Note
<b>Indennità forfetaria</b>	Qualsiasi.	Sì.	No.	Sì.	(1)
<b>Rimborso a piè di lista</b>	Tutte le spese di trasporto comprovate da documenti del relativo vettore (treno, metropolitana, autobus, taxi, ecc.).	No.	No.	No.	(2)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Altri rimborsi.	Sì.	No.	Sì.	(1)

(1) I rimborsi spese percepiti per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale contribuiscono alla formazione del reddito assimilato a quello di lavoro dipendente e, in quanto tali, devono essere sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ex art. 23 del d.P.R. n. 600/1973, a esclusione del rimborso spese documentate dal vettore e sostenute dai dipendenti per svolgere incarichi all'esterno della sede di lavoro (ris. Ag. Entr. n. 232/2002).

(2) Per quanto riguarda il servizio di car sharing, se la fattura emessa dalla società di car sharing nei confronti del dipendente individua il destinatario della prestazione, il percorso effettuato, con indicazione del luogo di partenza e del luogo di arrivo, la distanza percorsa, nonché la durata e l'importo dovuto, è idonea ad attestare l'effettivo spostamento dalla sede di lavoro e l'utilizzo del servizio da parte del dipendente, analogamente ai documenti provenienti dal vettore (ris. Ag. Entr. 28 settembre 2016, n. 83/E). Con tale documentazione dettagliata, il servizio di car sharing rappresenta, infatti, soprattutto nelle aree urbane, un'evoluzione dei tradizionali sistemi di mobilità considerati dall'art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986, e, conseguentemente, i rimborsi delle relative spese in favore dei dipendenti in trasferta nel territorio comunale, ben documentate, possono essere ricondotti nella previsione esentativa.

**Tabella 2. Obblighi fiscali e previdenziali per il co.co.co. in caso di spostamento fuori dal Comune sede di lavoro**

Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (INPS, ecc.)	Note
<b>Indennità di trasferta forfettaria</b>	Spese di vitto e alloggio coperte dall'indennità di trasferta.	Sì, oltre € 46,48 al giorno le trasferte in Italia e € 77,47 al giorno per quelle all'estero.	No.	Sì, oltre € 46,48 al giorno le trasferte in Italia e € 77,47 al giorno per quelle all'estero.	(1) (2)
	Rimborso analitico spese di viaggio e trasporto.	No.	No.	No.	(2)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	No.	No.	No.	(2)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	No.	No.	No.	(2)
<b>Rimborso a piè di lista</b>	Rimborso analitico per spese di vitto e alloggio.	No.	No.	No.	(2)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto.	No.	No.	No.	(3) (7)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	No.	No.	No.	(3)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	No.	No.	No.	(3)
	Altre spese, anche non documentate, se analiticamente attestate dal soggetto in trasferta (ad esempio, lavanderia, parcheggio, consumazione	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle	No.	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	(4)



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (INPS, ecc.)	Note
	di piccoli pasti al bar, acquisto riviste e giornali, acquisto di schede telefoniche, mance al personale addetto alla custodia di autoveicoli, ecc.).	all'estero.			
	Altre eventuali indennità.	Sì.	No.	Sì.	(4)
<b>Rimborso misto (Indennità di trasferta + rimborso analitico) prima modalità applicativa</b>	Rimborso analitico per spese di alloggio e vitto. Oppure: Alloggio e vitto forniti gratuitamente.	No.	No.	No.	(5)
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	No.	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	Il tetto di cui alla nota (2) è ridotto di 2/3.
	Rimborso analitico delle spese di viaggio e trasporto.	No.	No.	No.	(5)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	No.	No.	No.	(5)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	No.	No.	No.	(5)
<b>Rimborso misto (Indennità di trasferta + rimborso analitico)</b>	Rimborso analitico per spese di alloggio oppure di vitto. Oppure: Vitto o alloggio forniti gratuita-	No.	No.	No.	(5)



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (INPS, ecc.)	Note
<b>seconda modalità applicativa</b>	mente.				
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	No.	Sì, oltre € 15,49 al giorno per le trasferte in Italia e € 25,82 al giorno per quelle all'estero.	Il tetto di cui alla nota (2) è diminuito di 1/3.
	Rimborso analitico per spese di viaggio e di trasporto (6).	No.	No.	No.	(5)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	No.	No.	No.	(5)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	No.	No.	No.	(5)

(1) È possibile aggiungere all'indennità forfetaria la possibilità di erogare il rimborso analitico delle spese di viaggio e trasporto, che non è imponibile né ai fini IVA, né ai fini previdenziali, né ai fini delle imposte sui redditi.

(2) La quota di indennità che non concorre a formare il reddito non subisce alcuna riduzione in relazione alla durata della trasferta e, pertanto, anche nel caso della trasferta inferiore a ventiquattro ore o, più in generale, della trasferta che non implica alcun pernottamento fuori sede, la quota di franchigia esente resta fissata a euro 46,48 al giorno (intero) per le trasferte in Italia e a euro 77,47 al giorno (intero) per le trasferte all'estero.

(3) I rimborsi analitici per spese di viaggio, anche sottoforma di indennità chilometrica, e per spese di trasporto non partecipano comunque alla formazione del reddito quando le spese stesse sono rimborsate sulla base di idonea documentazione, mentre rimangono soggetti a tassazione tutti i rimborsi di spesa, anche se analiticamente documentati, corrisposti in aggiunta all'indennità di trasferta.

(4) È escluso da tassazione il rimborso di altre spese aggiuntive rispetto a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio come le spese di lavanderia, telefono, parcheggio, mance, ecc., anche non documentabili, se risultano analiticamente attestate dal dipendente in trasferta, fino ad un ammontare di euro 15,49 per le trasferte in Italia, innalzato a euro 25,82 per le trasferte all'estero. Qualora sia corrisposta, in aggiunta al rimborso analitico, un'indennità, la stessa contribuisce interamente a formare il reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

(5) I rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sottoforma di indennità chilometrica, e di trasporto non partecipano comunque alla formazione del reddito assimilato a quello di lavoro dipendente,

quando sono effettuati sulla base di idonea documentazione, mentre ogni altro eventuale rimborso di spese ulteriori rispetto a vitto, alloggio, viaggio e trasporto, è interamente sottoposto a tassazione.

(6) Le spese sostenute con auto di proprietà del lavoratore dipendente sono considerate spese documentate, a condizione che l'utilizzo del veicolo sia stato preventivamente autorizzato dal datore di lavoro.

(7) I rimborsi per spese di viaggio, comprese quelle per i familiari fiscalmente a carico del lavoratore, per spese di trasporto di cose e di recesso dal contratto di locazione eventualmente in essere, per effetto del trasferimento della sede di lavoro, sono esclusi dal concorso al reddito assimilato a quello di lavoro dipendente sempre che siano analiticamente documentate.

**Tabella 3. Adempimenti fiscali per il datore di lavoro impresa in caso di spostamento del co.co.co. nell'ambito del Comune sede di lavoro**

 Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
<b>Indennità forfetaria</b>	Qualsiasi.	Sì.	No.	Sì.	(1)
<b>Rimborso a piè di lista</b>	Spese di trasporto comprovate da documenti del vettore (treno, autobus, taxi, metropolitane, ecc.).	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente (1).	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Altri rimborsi.	Sì.	Sì.	Sì.	(1)

(1) I rimborsi spese percepiti per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale contribuiscono alla formazione del reddito di lavoro dipendente e, in quanto tali, devono essere sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ex art. 23 del d.P.R. n. 600/1973, ad esclusione del rimborso spese documentate dal vettore e sostenute dai dipendenti per svolgere incarichi all'esterno della sede di lavoro (ris. Ag. Entr. n. 232/2002).

**Tabella 4. Adempimenti fiscali per il datore di lavoro, artista o professionista, in caso di spostamento del co.co.co. nell'ambito del Comune sede di lavoro**

 Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
<b>Indennità</b>	Qualsiasi.	Sì.	No.	Sì.	(1)

<b>forfetaria</b>					
<b>Rimborso a piè di lista</b>	Spese di trasporto comprovate da documenti del vettore (treno, autobus, taxi, metropolitane, ecc.).	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Altri rimborsi.	Sì.	Sì.	Sì.	(1)

(1) I rimborsi spese percepiti per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale contribuiscono alla formazione del reddito assimilato a quello di lavoro dipendente e, in quanto tali, devono essere sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ex art. 23 del d.P.R. n. 600/1973, a esclusione del rimborso spese documentate dal vettore e sostenute dai collaboratori per svolgere incarichi all'esterno della sede di lavoro (ris. Ag. Entr. n. 232/2002).

**Tabella 5. Adempimenti fiscali per il datore di lavoro impresa in caso di spostamento del co.co.co. fuori dal Comune sede di lavoro**



<b>Metodo di rimborso adottato</b>	<b>Natura delle spese rimborsate</b>	<b>Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi</b>	<b>Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP</b>	<b>Operamento della ritenuta alla fonte</b>	<b>Note</b>
<b>Indennità forfetaria</b>	Spese di vitto e alloggio coperte dall'indennità di trasferta.	Sì.	Sì.	Sì.	
	Rimborso analitico spese di viaggio e di trasporto.	Sì.	Sì.	No.	(1)
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì, entro le tariffe ACI relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali o 20 se diesel.	No.	Sì.	
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì, entro le tariffe di noleggio relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali o 20 se diesel.	No.	Sì.	



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
<b>Rimborso a piè di lista</b>	Rimborso analitico per spese di vitto e alloggio.	Sì, entro il limite di € 180,74 al giorno per le trasferte in Italia e di € 258,22 al giorno per quelle all'estero.	Sì, entro il limite di € 180,74 al giorno per le trasferte in Italia e di € 258,22 al giorno per quelle all'estero	No.	(2)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per l'uso dell'auto del dipendente.	Sì, entro le tariffe ACI relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali o 20 se diesel.	No.	Sì.	
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì, entro le tariffe di noleggio relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali o 20 se diesel.	No.	Sì.	
	Altre spese, anche non documentate, se analiticamente attestate dal soggetto in trasferta (ad esempio, lavanderia, parcheggio, consumazione di piccoli pasti al bar, acquisto di schede telefoniche, mance al personale addetto alla custodia di autoveicoli, ecc.).	Sì.	Sì.	No.	
	Altre eventuali indennità.	Sì.	No.	Sì.	(3)



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
<b>Rimborso misto (Indennità di trasferta + rimborso analitico) prima modalità applicativa</b>	Rimborso analitico per spese di alloggio e di vitto. Oppure: Vitto e alloggio forniti gratuitamente.	Sì.	Sì.	No.	
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì.	No.	Sì.	(3)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì, entro le tariffe ACI relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali se diesel).	No.	Sì.	
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì, entro le tariffe di noleggio relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali se diesel).	No.	Sì.	
<b>Rimborso misto (Indennità di trasferta + rimborso analitico) seconda modalità applicativa</b>	Rimborso analitico per spese di alloggio oppure di vitto. Oppure: Vitto o alloggio forniti gratuitamente.	Sì.	Sì.	No.	
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì.	No.	Sì.	
	Rimborso analitico per spese di viaggio e di trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì, entro le tariffe ACI relative ad auto fi-	No.	Sì.	(1)



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
		no a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali se diesel).			
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì, entro le tariffe di noleggio relative ad auto fino a 17 cavalli fiscali (20 cavalli fiscali se diesel).	No.	Sì.	(1)

(1) Le spese sostenute con auto di proprietà del lavoratore dipendente sono considerate spese documentate, a condizione che l'utilizzo del veicolo sia stato preventivamente autorizzato dal datore di lavoro.

(2) I limiti di deducibilità giornaliera pari a euro 180,76 per le trasferte in Italia e a euro 258,22 per le trasferte all'estero devono essere considerati al netto dell'IVA, che risulta interamente detraibile dall'1/9/2008.

(3) Le indennità di trasferta e le indennità chilometriche sono indeducibili, mentre se il dipendente è stato autorizzato all'utilizzo dell'auto di proprietà o noleggiata, i relativi costi di impiego sono deducibili negli stessi limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi.

**Tabella 6. Adempimenti fiscali per il datore di lavoro, artista o professionista, in caso di spostamento del co.co.co. fuori dal Comune sede di lavoro**



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
<b>Indennità forfetaria</b>	Spese di vitto e alloggio coperte dall'indennità di trasferta.	Sì.	Sì.	Sì.	
	Rimborso analitico spese di viaggio e di trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto	Sì.	No.	Sì.	(1)



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
	del dipendente.				
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì.	No.	Sì.	
<b>Rimborso a piè di lista</b>	Rimborso analitico per spese di vitto e alloggio.	Sì, entro il limite di € 180,76 al giorno per le trasferte in Italia e di € 258,22 al giorno per quelle all'estero.	Sì, entro il limite di € 180,76 al giorno per le trasferte in Italia e di € 258,22 al giorno per quelle all'estero.	No.	(2)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto.	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì.	No.	Sì.	
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì.	No.	Sì.	
	Altre spese, anche non documentate, se analiticamente attestate dal soggetto in trasferta (es. lavanderia, telefono, parcheggio, mance).	Sì.	Sì.	No.	
	Altre eventuali indennità.	Sì.	No.	Sì.	(3)
<b>Rimborso misto (indennità di trasferta)</b>	Rimborso analitico per spese di alloggio e di vitto. Oppure	Sì.	Sì.	No.	



Metodo di rimborso adottato	Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
<b>+ rimborso analitico (prima o seconda alternativa)</b>	Vitto e/o alloggio forniti gratuitamente.				
	Indennità di trasferta forfetaria.	Sì.	No.	Sì.	(3)
	Rimborso analitico per spese di viaggio e trasporto	Sì.	Sì.	No.	
	Rimborso chilometrico per auto del dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)
	Rimborso spese di noleggio auto sostenute dal dipendente.	Sì.	No.	Sì.	(1)

(1) Le spese sostenute con auto di proprietà del lavoratore dipendente sono considerate spese documentate, a condizione che l'utilizzo del veicolo sia stato preventivamente autorizzato preferibilmente per iscritto dal datore di lavoro.

(2) I limiti di deducibilità giornaliera pari a euro 180,76 per le trasferte in Italia e a euro 258,22 per le trasferte all'estero devono essere considerati al netto dell'IVA, che risulta interamente detraibile dall'1/9/2008.

(3) Le indennità di trasferta e le indennità chilometriche sono ineducibili, mentre se il dipendente è stato autorizzato all'utilizzo dell'auto di proprietà o noleggiata, i relativi costi di impiego sono deducibili negli stessi limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi.



### Esempio

Una persona fisica, che è cittadina italiana e fiscalmente residente in Italia, lavora in un Paese dell'Africa con un contratto a termine della FAO, con la qualifica di esperto. Percepisce un onorario mensile e riceve dei rimborsi spese per il trasporto aereo, il vitto e l'alloggio, purché debitamente documentati come da contratto.

In base alla Convenzione stipulata dall'Italia con la FAO il 9/1/1951, il compenso in parola non rientra tra quelli esentati in Italia dalla tassazione diretta, ma risulta imponibile nel territorio dello Stato, anche se è percepito per un'attività svolta all'estero, ai sensi dell'art. 3 del Testo unico delle imposte sui redditi. Si tratta di un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente da indicare cumulativamente con gli altri redditi percepiti nel periodo d'imposta nel modello Unico, dal momento che la FAO non è un ente qualificato come sostituto d'imposta. In relazione a tale reddito non è ammessa la deduzione delle spese direttamente sostenute dal col-

laboratore per il viaggio, il vitto e l'alloggio. Tuttavia, i rimborsi a piè di lista delle spese effettuate, se sono riconosciuti dal committente, rappresentano degli importi non imponibili IRPEF in capo al lavoratore stesso.



### Esempio

Si chiede se sia possibile autorizzare genericamente in sede di approvazione del preventivo il rimborso delle spese sostenute dall'amministratore di condominio che saranno poi definitivamente approvate in sede di approvazione del bilancio consuntivo e se il rimborso spese possa riguardare anche i chilometri percorsi con la propria auto dalla residenza dell'amministratore e il condominio soprattutto se quest'ultimo si trovi in un comune diverso. L'amministratore di condominio, che svolge l'attività in qualità di collaboratore coordinato e continuativo, percepisce redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Pertanto, 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 elevate a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e trasporto.

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 trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di 15,49 euro elevate a 25,82 euro per trasferte all'estero.

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

La richiesta del rimborso delle spese da parte dell'amministratore deve avvenire sulla base di un prospetto giustificativo delle spese stesse, che, a scelta dell'amministratore, può essere compilato periodicamente (ad esempio, ogni mese o ogni trimestre) o anche una sola volta a fine esercizio per tutte le spese sostenute nell'anno.

### 3.1.7 Il borsista e il tirocinante

I borsisti e i tirocinanti percepiscono dall'ente erogante somme a titolo di borsa di studio di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, senza essere legati da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante (ad esempio, gli studenti e laureandi privi di reddito o titolari di borse di studio).

I rimborsi spese erogati ai borsisti e ai tirocinanti si possono collocare tra i compensi per prestazioni di collaborazione, che risultano caratterizzate da un rapporto di coordinamento rispetto all'attività svolta dal committente, da uno stretto legame con la realizzazione di un programma di ricerca o di una fase di esso, che costituisce l'oggetto del rapporto, oltre che dallo svolgimento in autonomia senza il rispetto di un orario di lavoro predeterminato. Secondo quanto ha chiarito l'Agenzia delle entrate, con la ris. n. 284/E/2008, le somme pagate a titolo di rimborso per le trasferte autorizzate per eseguire incarichi ricevuti dal soggetto ospitante fuori del Comune in cui si svolge il tirocinio, il quale è assimilabile alla sede di lavoro, concorrono a tassazione come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, comma 1, lettera *c-bis*), del Testo unico delle imposte sui redditi, a conferma delle precisazioni contenute nella ris. Ag. Entr. n. 95/E/2002, sempre che il rimborso spese corrisposto vada effettivamente a compensare le spese sostenute, nell'ottica di uno spostamento tecnicamente riconducibile al concetto di trasferta.

Pertanto, valgono le regole illustrate nelle Tabelle 1, 2, 3, 4, 5 e 6 già illustrate per il dipendente e il collaboratore ai paragrafi 2.1.2 e 2.1.6.

### 3.2 L'amministratore e il socio

Il rimborso spese percepito dall'amministratore è strettamente collegato alla natura del reddito percepito dallo stesso e, pertanto, è soggetto allo stesso regime fiscale previsto per tale reddito. Il reddito corrisposto all'amministratore si può configurare alternativamente come un:

- *reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986*, se il compenso percepito per la collaborazione scaturisce da un rapporto che si riferisce alla prestazione di un'attività rientrante nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dall'amministratore (ad esempio, l'amministratore è allo stesso tempo ragioniere commercialista) oppure qualora esista un nesso oggettivo tra l'attività svolta dalla società o dall'ente e le mansioni tipiche della professione svolta abitualmente dal professionista che assume l'incarico di amministratore (ad esempio, l'amministratore di un'impresa edile che ha anche uno studio tecnico professionale come architetto);
- *reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, comma 1, lettera c-bis), del d.P.R. n. 917/1986*, quando la collaborazione non figura tra i compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione.

La C.T.R. Toscana, con la sentenza n. 2629 del 2017, ha stabilito che i proventi percepiti da un architetto, libero professionista con partita IVA, per la carica di presidente del consiglio di amministrazione di una società sono correttamente tassati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente dal momento che la qualifica di architetto, a differenza di quella di commercialista, non ricomprende mansioni amministrative proprie delle funzioni di gestione aziendale demandate al presidente del CDA quali, a titolo esemplificativo, la predisposizione del bilancio di esercizio, la tenuta dei libri contabili obbligatori e il rispetto degli adempimenti pubblicitari presso il registro delle imprese.

Alla luce di quanto sopra, per gli amministratori titolari di un reddito di lavoro autonomo professionale, si rende applicabile la stessa disciplina sui rimborsi spese dettata per gli artisti e i professionisti, alla quale si fa espresso riferimento (si veda il par. 2.5).

Per contro, nel caso degli amministratori titolari di un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, sono valide le stesse regole previste per i dipendenti, nonché per i co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).

Per il socio, la deduzione delle spese di trasferta avviene secondo il generale principio di inerenza che sta alla base della quantificazione del reddito di impresa. Si osserva che, con la circ. Agenzia delle entrate n. 6/E/2009, è stato precisato che le spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande sostenute dalla società di persone per le trasferte effettuate dai soci che, con l'eccezione degli accomandanti nelle società in accomandita semplice, rivestono anche la qualifica di amministratori, possono essere portate in deduzione secondo il principio di inerenza.

In aggiunta, ex art. 109 del d.P.R. n. 917/1986, viene limitata la deducibilità di tali costi al 75% del loro importo.

Si osserva che, attraverso la ris. Agenzia delle entrate n. 224/E/2009, è stato precisato che i rimborsi forfetari di cui all'art. 84 del Testo unico degli enti locali (d.lgs. n. 267/2000) non concorrono alla determinazione del reddito degli amministratori locali, che, in ragione del loro mandato, si rechino fuori del capoluogo del Comune in cui ha sede il rispettivo ente.

A tal fine, occorre che esista una stretta connessione tra l'effettività dell'impegno istituzionale reso e i rimborsi spese e che la quantificazione e la liquidazione dei rimborsi sia operata dal dirigente compe-

tente in base alla documentazione e alla dichiarazione fornite dall'amministratore in relazione alla durata e alla finalità della missione effettivamente svolta.

#### Tabella riepilogativa. La regolamentazione fiscale dei rimborsi spese agli amministratori



<b>Reddito derivante dall'esercizio di un'arte o professione.</b>	<b>Valgono le regole stabilite per i rimborsi erogati all'artista o professionista (in particolare, art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986).</b>
<b>Categoria di appartenenza del reddito percepito dall'amministratore</b>	<b>Regime tributario del rimborso spese erogato all'amministratore *</b>
Reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.	Si ricorre alle norme sancite per i rimborsi spettanti al dipendente e al collaboratore coordinato e continuativo (in particolare, art. 51, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi).
* I rimborsi forfetari di cui all'art. 84 del Testo unico degli enti locali non contribuiscono al reddito degli amministratori locali, che, in ragione del loro mandato, si rechino fuori del capoluogo del Comune in cui ha sede l'ufficio di appartenenza, sempre che sussista uno stretto nesso tra l'effettività dell'impegno istituzionale reso e i rimborsi spese e che la liquidazione dei rimborsi sia effettuata dall'organo competente in base alla documentazione resa dall'amministratore (risoluzione Agenzia delle entrate n. 224/E/2009).	

#### Tabella riepilogativa. La regolamentazione fiscale dei rimborsi spese ai soci



<b>Categoria di appartenenza del reddito percepito dall'amministratore</b>	<b>Regime tributario del rimborso spese erogato all'amministratore</b>
Reddito di partecipazione.	Per il socio, la deduzione delle spese di trasferta avviene secondo il generale principio di inerenza che sta alla base della quantificazione del reddito di impresa. Per il disposto dell'art. 109 del d.P.R. n. 917/1986, la deducibilità di tali costi è ridotta al 75% del loro importo.



#### Esempio

L'amministratore titolare di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa di una società per azioni sostiene delle spese per il taxi, i biglietti del treno e della metropolitana, il bar e il ristorante, per un ammontare complessivo pari a euro 180, in seguito a una trasferta della durata di un giorno effettuata in Italia fuori dal territorio comunale nel quale ha sede la società.

I costi sostenuti dalla società per rimborsare le spese di trasferta sono ammessi in deduzione ex art. 95, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, quali spese per la prestazione eseguita dall'amministratore stesso. Tuttavia, il rimborso per vitto e alloggio non è consentito oltre il limite di euro 180,76 per giorno intero, trattandosi di trasferta svolta in Italia. Ne deriva che il costo sostenuto dall'amministratore, nel caso indicato, risulta interamente deducibile.

Analogamente, si evidenzia che i rimborsi spese anzidetti non concorrono alla formazione del reddito assimilato a quello di lavoro dipendente dell'amministratore.



### Esempio

L'amministratore, socio accomandatario e socio d'opera, non professionista, di una società in accomandita semplice utilizza l'autovettura personale per i propri spostamenti lavorativi.

In tale fattispecie, per la società l'importo dei rimborsi spese risulta totalmente deducibile, nei limiti di potenza di 17 cv se auto a benzina (20 cv se auto a diesel) come costo della prestazione dell'amministratore ex art. 95, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi.

Parallelamente, i rimborsi in parola non partecipano alla formazione del reddito assimilato a quello di lavoro dipendente percepito dall'amministratore, considerato che il rimborso delle spese sostenute dal socio per l'utilizzo dell'autovettura privata non si inquadra tra le remunerazioni per l'attività svolta e, quindi, non devono seguire la disciplina propria del reddito di lavoro dipendente o assimilato (Corte di Cassazione, sentenza n. 7533/1986 e Commissione tributaria centrale n. 3970/1990).

## 3.3 Il titolare di altri redditi di lavoro autonomo

Si annoverano tra i redditi non professionali di lavoro autonomo i proventi percepiti secondo il disposto dell'art. 53, comma 2, del d.P.R. n. 917/1986, così come di seguito descritti:

1. *i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o dell'inventore*, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni su esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, quando non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
2. *le partecipazioni agli utili da associazioni in partecipazione* ex art. 44, comma 1, lettera f), del Testo unico delle imposte sui redditi, se l'apporto è formato esclusivamente dalla prestazione di lavoro (c.d. associato d'opera) e non rappresenta un apporto prevalente di capitale né misto, tenendo presente che, qualora l'associato eserciti un'attività d'impresa, gli utili che gli competono contribuiscono sempre alla formazione del reddito d'impresa;
3. *le partecipazioni agli utili attribuite ai promotori e ai soci fondatori* di cui agli artt. 2337 e 2341 c.c. di società di capitali quali le società per azioni, le società in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata;
4. *le indennità percepite dalle persone fisiche per la cessazione di rapporti di agenzia*;
5. *i compensi provenienti dall'attività di levata dei protesti* svolta dai segretari comunali ai sensi della legge n. 349/1973.

La ritenuta d'acconto si applica nella misura del 20% sul 75% dei rimborsi spese imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, per i soggetti residenti di età pari o superiore a 35 anni (ovvero nella misura del 60%, se il percettore ha meno di 35 anni), con riferimento ai redditi di cui al punto 1.

Invece, la ritenuta d'acconto si applica nella misura del 20% sui redditi di cui al punto 5, ridotti forfetariamente del 15%.

Tutte le somme erogate a soggetti non residenti in ordine ad attività di lavoro autonomo svolto in Italia sono assoggettate alla ritenuta alla fonte nella misura del 30% ex art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973, compresi gli importi che rappresentano rimborsi spese, secondo quanto ha chiarito la r.m. n. 150/E/1996.

La predetta ritenuta è a titolo d'imposta e, perciò, definitiva, a meno che una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Paese estero non preveda che, nel singolo caso in

esame, la tassazione avvenga esclusivamente nel Paese di residenza invece che nel territorio dello Stato.

Di seguito, viene operata, come risulta dalle Tabelle sottostanti, una differenziazione delle incombenze poste a carico rispettivamente del titolare di altri redditi di lavoro autonomo (Tabella 1) e del committente (Tabella 2), utilizzando i seguenti criteri di riferimento:

- la natura delle spese oggetto di rimborso (Tabelle 1 e 2);
- l'imponibilità agli effetti IVA, imposte sui redditi e contributi previdenziali e assistenziali, in capo al soggetto percettore (Tabella 1);
- la deducibilità dal reddito di impresa o di lavoro autonomo, oltre alla sottoposizione alla ritenuta alla fonte (Tabella 2), in capo al soggetto erogante.

**Tabella 1. Gli obblighi fiscali e previdenziali per il titolare di altri redditi di lavoro autonomo**



<b>Natura delle spese rimborsate</b>	<b>Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi</b>	<b>Imponibilità ai fini IVA</b>	<b>Imponibilità ai fini previdenziali</b>	<b>Deducibilità dagli altri redditi di lavoro autonomo</b>
Rimborsi forfetari (indennità chilometriche, diarie, ecc.).	Sì.	No, eccetto i rimborsi spese relativi alle opere di ingegneria, cinematografiche, di pubblicità e per i marchi industriali.	Sì.	Compete una deduzione forfetaria per i proventi lordi percepiti dall'autore o dall'inventore a titolo oneroso nella misura del 25% (ovvero del 40% se il percettore ha meno di 35 anni) nonché per i compensi lordi da levata dei protesti svolta dai segretari comunali nella misura del 15%. In tutti gli altri casi non spetta alcuna deduzione forfetaria.
Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	No.	Sì.	È prevista una deduzione forfetaria solamente per: <ul style="list-style-type: none"> <li>• i proventi lordi percepiti dall'autore o inventore a titolo oneroso, nella misura del 25% (ovvero nella misura del 40%, se il percettore ha meno di 35</li> </ul>



Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali	Deducibilità dagli altri redditi di lavoro autonomo
				anni); <ul style="list-style-type: none"> <li>i compensi lordi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali, nella misura del 15%.</li> </ul>
Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente effettuate al fine di rendere la prestazione (diritti di segreteria di pubblici uffici, visure camerali o catastali, compensi ad agenzie private per ottenere informazioni, acquisto libri o supporti informatici o digitali, ecc.).	No.	No.	No.	È prevista una deduzione forfetaria solamente per: <ul style="list-style-type: none"> <li>i proventi lordi percepiti dall'autore o inventore a titolo oneroso, nella misura del 25% (ovvero nella misura del 40%, se il percettore ha meno di 35 anni);</li> <li>i compensi lordi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali, nella misura del 15%.</li> </ul>

**Tabella 2. Adempimenti fiscali per il committente, impresa o professionista**

Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa o di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
Rimborsi forfetari (indennità chilometriche, diarie, ecc.).	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	No.	Sì.	(1)
Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	Sì.	
Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente effettuate al fine di rendere la prestazione (diritti di segreteria di pubblici uffici, visure camerali o catastali, compensi ad agenzie private per ottenere informazioni, acquisto di libri o supporti informatici o digitali, ecc.).	Sì.	Sì.	No.	

(1) In analogia a quanto chiarito per il lavoratore dipendente e il collaboratore coordinato e continuativo dalla c.m. n. 141/E/1998.

### 3.4 Il lavoratore autonomo occasionale

I collaboratori occasionali sono lavoratori autonomi, le cui prestazioni non presentano i caratteri dell'abitudine e della continuità, ma della saltuarietà e, pertanto, i relativi redditi sono annoverati tra i redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del d.P.R. n. 917/1986, quali, a titolo esemplificativo, l'attività di guida turistica o di facchinaggio.

In sostanza, nel lavoro autonomo occasionale, non ricorre alcun vincolo di subordinazione rispetto al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro (Corte di Cassazione, sentenza n. 17718/2013).

Si rileva che, per essere qualificata come occasionale, l'attività non deve rientrare nell'esercizio dell'arte o della professione.

Tutte le somme erogate a soggetti non residenti in ordine ad attività di lavoro autonomo occasionale svolto in Italia sono assoggettate alla ritenuta alla fonte nella misura del 30% ex art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973, compresi gli importi che rappresentano rimborsi spese, secondo quanto ha chiarito la r.m. n. 150/E/1996, anziché nella misura del 20% stabilita dal Legislatore per i soggetti percettori residenti.

La ritenuta d'acconto prevista per i lavoratori autonomi dello spettacolo a cui è addebitata la rivalsa dei contributi previdenziali dal datore di lavoro e che rilasciano una ricevuta di lavoro autonomo occasionale è da calcolare al lordo di tali contributi ex ris. Ag. Entr. n. 118/E/2001.

A norma dell'art. 44, comma 2, del d.l. n. 269//2003, convertito con modificazioni con la l. n. 326/2003, i lavoratori autonomi occasionali devono iscriversi alla Gestione separata istituita presso l'INPS di cui all'art. 2, comma 26, della l. n. 335/1995, solo e per i redditi fiscalmente imponibili superiori a euro 5.000 l'anno, tenendo in considerazione il totale dei compensi erogati da tutti i committenti occasionali.

La predetta ritenuta è a titolo d'imposta e, perciò, definitiva, a meno che una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Paese estero non preveda che, nel singolo caso in esame, la tassazione avvenga esclusivamente nel Paese di residenza invece che nel territorio dello Stato.

Gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, qualora non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (c.d. enti non commerciali) quali le fondazioni o le associazioni riconosciute, non effettuano la ritenuta sui compensi, comprensivi dei rimborsi spese, erogati a titolo di lavoro autonomo non esercitato abitualmente, il cui ammontare non è superiore a euro 25,82, sempre che tali compensi non rappresentino un acconto di maggiori compensi (art. 25, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973).

Per la ris. Ag. Entr. prot. n. 921-5240/2011, Direz. Reg. della Sardegna, le somme attribuite ai collaboratori all'attività di ricerca per far fronte alle spese di viaggio e di soggiorno presso istituzioni italiane e straniere scontano la ritenuta alla fonte ex art. 25 del d.P.R. n. 600/1973, tenendo presente che le loro prestazioni sono riconducibili all'attività di lavoro autonomo occasionale.

Secondo quanto ha precisato la ris. Ag. Entr. n. 49/E/2013, ai rimborsi delle sole spese strettamente necessarie corrisposti per lo svolgimento di seminari scientifici a docenti e ricercatori (c.d. *invited speakers*), che rendono la loro prestazione occasionale in via gratuita e, pertanto, in assenza di un compenso, nella forma di spese di vitto e alloggio e di spese di viaggio, non si applica la ritenuta d'acconto.

In tale ipotesi, si genera, infatti, un reddito diverso derivante da lavoro autonomo occasionale pari a zero, anche se le spese sono sostenute in un diverso periodo di imposta.

Da un lato, il percipiente non è tenuto a riportare tali somme e le relative spese in dichiarazione dei redditi, dall'altro, i predetti costi rilevano per il committente sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IRAP.

La semplificazione non è però applicabile quando il compenso, anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente, eccede le spese strettamente necessarie per lo svolgimento dell'attività occasionale con la conseguente applicazione della ritenuta d'acconto sull'intero importo erogato dal committente.

Gli importi relativi alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono, a partire dal periodo di imposta 2015, dei compensi in natura e non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo non abituale, inclusa l'ipotesi in cui

l'attività di lavoro autonomo occasionale non è sostanzialmente gratuita, ma si prevede un compenso di importo eccedente le spese sostenute (circ. n. 31/E/2014).

**Tabella 1. Obblighi fiscali e previdenziali per il lavoratore autonomo occasionale**

Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo occasionale	Note
Rimborsi forfetari (indennità chilometriche, diarie, ecc.).	Sì.	No.	Sì.	Sono deducibili tutte le spese sopportate e direttamente inerenti alla produzione dei compensi.	(2)
Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	No.	Sì.		(1) (2)
Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente effettuate al fine di rendere la prestazione (diritti di segreteria di pubblici uffici, visure camerali o catastali, compensi ad agenzie private per ottenere informazioni, acquisto libri o supporti informatici, digitali, ecc.).	No.	No.	No.		
<p>(1) Ai rimborsi delle sole spese strettamente necessarie per lo svolgimento dei seminari scientifici ai docenti e ricercatori, che rendono la loro prestazione occasionale a titolo gratuito e, quindi, in assenza di un compenso, nella forma di spese di vitto e alloggio e di spese di viaggio, non si applica la ritenuta d'acconto (ris. Ag. Entr. n. 49/E/2013). Inoltre, gli importi relativi alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono, a partire dal periodo di imposta 2015, dei compensi in natura e non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo non abituale, compreso il caso in cui l'attività di lavoro autonomo occasionale non è sostanzialmente gratuita, ma è previsto un compenso di importo eccedente le spese sostenute (circ. Ag. Entr. n. 31/E/2014).</p> <p>(2) Ai sensi dell'art. 44, comma 2, del d.l. n. 269/2003, convertito con modificazioni con la l. n. 326/2003, i lavoratori autonomi occasionali devono iscriversi alla Gestione separata INPS di cui all'art. 2, comma 26, della l. n. 335/1995, unicamente per i redditi fiscalmente imponibili superiori a euro 5.000 l'anno, tenendo in considerazione il totale dei compensi erogati da tutti i committenti occasionali.</p>					

**Tabella 2. Gli adempimenti fiscali per il committente, impresa o professionista**

Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
Rimborsi forfetari (indennità chilometriche, diarie, ecc.).	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	No.	Sì.	(1)
Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	Sì.	(2)
Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente effettuate al fine di rendere la prestazione (diritti di segreteria di pubblici uffici, visure camerali o catastali, compensi ad agenzie private per ottenere informazioni, acquisto di libri o supporti informatici o digitali, ecc.).	Sì.	Sì.	No.	

(1) In analogia a quanto chiarito per il lavoratore dipendente e il collaboratore coordinato e continuativo dalla c.m. n. 141/E/1998.

(2) Tuttavia, gli importi relativi alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono, a partire dal periodo di imposta 2015, dei compensi in natura e non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo non abituale, compreso il caso in cui l'attività di lavoro autonomo occasionale non è sostanzialmente gratuita, ma è previsto un compenso di importo eccedente le spese sostenute (circ. Ag. Entr. n. 31/E/2014).



### Esempio

Una persona fisica ha ospitato per tre mesi in una stanza della casa in cui ha la residenza uno studente di una scuola canadese nell'ambito di un progetto di interscambio culturale e gli ha fornito, oltre all'alloggio, i pasti, il lavaggio vestiario e il trasporto con il proprio automezzo. È

stato concordato un corrispettivo come rimborso spese forfetario con l'istituto scolastico che ha approvato il progetto di scambio.

Ai fini fiscali, secondo il disposto dell'art. 25, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973, l'istituto scolastico deve operare una ritenuta alla fonte a titolo di acconto dell'IRPEF del 20% sulle somme erogate al soggetto percettore, che vanno indicate nel modello 770 sostituiti d'imposta.

Il percettore è tenuto a dichiarare tali importi come redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986, compilando il modello Unico, tenendo presente che tali redditi emergono dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

Tali costi devono risultare idoneamente attestati attraverso documenti di spesa con valenza fiscale e intestati al contribuente e devono essere esibiti all'Amministrazione finanziaria su sua richiesta.



### Esempio

Una persona fisica straniera (Paesi Bassi) riceve un rimborso spese per viaggio, vitto e alloggio, in relazione a una prestazione autonoma occasionale resa presso un'Università italiana.

Ai sensi dell'art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973, sul compenso erogato a titolo di rimborso spese al lavoratore residente all'estero va operata una ritenuta alla fonte nella misura del 30%. La ris. Ag. Entr. n. 69/E/2003, sul punto, ha precisato che la predetta ritenuta va effettuata su tutte le somme corrisposte ai prestatori di lavoro autonomo stranieri che hanno la residenza in Paesi con i quali non sono state stipulate convenzioni a fronte dell'attività di lavoro autonomo occasionale svolta in Italia e che, nelle somme sottoposte a ritenuta, rientrano anche quelle erogate a titolo di rimborso spese di viaggio, vitto e alloggio, che siano state sostenute e documentate dal percettore, oltre che rimborsate dal committente (r.m. n. 20/E/1998). Parallelamente, i predetti rimborsi spese costituiscono reddito imponibile in capo al soggetto percettore.

## 3.5 Il professionista e l'artista

### 3.5.1 Il trattamento delle spese sostenute dal professionista singolo o associato

I professionisti e gli artisti sono soggetti titolari di numero di partita IVA, che percepiscono redditi derivanti dall'attività di lavoro autonomo esercitata in via abituale, anche se non esclusiva, sia in forma individuale sia associata, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986.

Tutte le somme erogate a soggetti non residenti in ordine ad attività di lavoro autonomo abituale svolto in Italia sono assoggettate alla ritenuta alla fonte nella misura del 30% ex art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 600/1973, compresi gli importi che rappresentano rimborsi spese, invece che nella misura del 20% fissata dal Legislatore per i soggetti percettori residenti.

Tale normativa vale anche per i lavoratori dello spettacolo provvisti di numero di partita IVA.

La predetta ritenuta è a titolo d'imposta e, perciò, definitiva, a meno che una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Paese estero non preveda che, nella fattispecie presa in considerazione, la tassazione si verifichi esclusivamente nel Paese di residenza invece che nel territorio dello Stato.

In fattura vanno assoggettati a ritenuta d'acconto i contributi previdenziali ed assistenziali posti a carico del lavoratore autonomo dello spettacolo, considerato che tali somme costituiscono parte integrante del compenso ad essi corrisposto (ris. Ag. Entr. n. 118/E/2001).

La quantificazione del reddito dei professionisti e degli artisti avviene (art. 54, comma 1, del d.P.R. n. 917/1986):

1. *in modo analitico* quale differenza tra i compensi percepiti, a esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e degli oneri previdenziali posti a carico del soggetto erogante, e le spese effettuate, per i lavoratori autonomi in regime di contabilità ordinaria o semplificata;
2. secondo il principio di cassa, *in base alla differenza* tra i compensi incassati e le spese effettivamente sostenute nello svolgimento della professione.

Dal punto di vista tributario, i rimborsi spese possono essere classificati in due categorie fondamentali:

*a) Pagamenti anticipati dall'artista o professionista in nome e per conto dei clienti (a titolo esemplificativo, valori bollati, vidimazioni, diritti di cancelleria e di visura, acquisti di materiali, imposte e tasse anticipate per conto dei clienti).*

Ai sensi della r.m. n. 360393/1978, nonché della c.m. n. 1/1973, le spese sostenute in nome e per conto della controparte, provate da una documentazione a questa intestata ovvero costituite dai diritti corrisposti agli Uffici finanziari e risultanti da un'apposita specifica di liquidazione effettuata nel modulo intestato al cliente committente del servizio e a quest'ultimo rimesso a giustificazione della richiesta di rimborso, non concorrono alla formazione della base imponibile IVA per il disposto dell'art. 15, punto 3, del d.P.R. n. 633/1972.

Se la fattura o ricevuta emessa dal fornitore è intestata direttamente al cliente, il relativo importo non solo non è soggetto a IVA, ma nemmeno a ritenuta d'acconto, in quanto costituisce un elemento estraneo al reddito, e, al momento in cui il cliente provvederà a rimborsare tali importi, il professionista emetterà nei suoi confronti un documento escluso dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ex art. 15 del d.P.R. n. 633/1972, con l'applicazione della marca da bollo pari a euro 2,00 per importi superiori a euro 77,47.

Si ricorda che la predetta documentazione va allegata alla fattura emessa dal professionista.

Se la fattura o ricevuta è cointestata al cliente e al professionista, il suo ammontare, pur non essendo sottoposto a IVA, deve scontare la ritenuta d'acconto, dal momento che costituisce un elemento positivo di reddito.

*b) Pagamenti effettuati dall'esercente un'arte o professione in proprio a fronte di una consulenza specifica richiesta dal cliente o, comunque, in seguito a un incarico affidato dal cliente (a titolo esemplificativo, sostenimento di spese per viaggi, vitto e alloggio con riferimento a consulenze svolte in Italia o all'estero con documento giustificativo intestato al professionista).*

Con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, l'esercente ha la possibilità di dedurre dal reddito di lavoro autonomo i costi effettuati in relazione a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande nei limiti del 75% e, comunque, per non più del 2% dell'importo dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Con decorrenza dal periodo di imposta 2015, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente per conto del professionista non rappresentano un compenso in natura per il professionista.

Allo stesso modo, con decorrenza dal periodo di imposta in corso dal 31 dicembre 2017, le prestazioni di trasporto e viaggio, qualora siano sostenute dal committente per conto del professionista (art. 7-quater, comma 5, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con la L. 1 dicembre 2016, n. 225), non sono compensi in natura.

Ne deriva che, da un lato, i professionisti non devono riaddebitare in fattura tali spese al committente (impresa o lavoratore autonomo) né possono spendere il relativo importo dal proprio reddito di lavoro autonomo, mentre, dall'altro, i committenti possono dedurre tali costi in base alle regole ordinarie applicate alle rispettive categorie reddituali (reddito di lavoro autonomo o di impresa) ex circolare Agenzia delle Entrate n. 31/E/2014.

**Tabella 1. Obblighi fiscali e previdenziali per l'artista o il professionista**



Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali	Deducibilità dal reddito di lavoro autonomo	Note
Rimborsi forfetari (indennità di trasferta, indennità di viaggio e rimborsi chilometrici non documentati).	Sì.	Sì, aliquota ordinaria.	Sì.	No.	(1)
Vitto e alloggio, viaggio e trasporto, documentati, comprese le relative spese di viaggio e soggiorno, sostenute fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	Sì, aliquota ordinaria.	Sì.	Sì, nei limiti del 2% dei compensi percepiti, con l'eccezione delle spese di vitto e alloggio, viaggio e trasporto, sostenute dal committente per conto del professionista, che sono deducibili al 100%.	(2)
Anticipazioni documentate in nome e per conto del cliente.	No, purché non costituiscano spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo professionale e siano debitamente documentate.	No, purché non costituiscano spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo professionale e siano debitamente documentate.	No.	No.	(3)

(1) Sono assoggettati a ritenuta, oltre che a IVA, e sono assimilati ai compensi i rimborsi per spese di viaggio, vitto e alloggio che il professionista sostiene per l'espletamento di incarichi affidati dal cliente, in quanto si tratta di spese sostenute direttamente per lo svolgimento dell'attività (r.m. n. 20/E/1998 e ris. Ag. Entr. n. 69/E/2003).

(2) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, la deduzione è limitata al 75% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, pur mantenendo la soglia globale del 2% (circ. Assonime n. 50/2008, circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008 e n. 6/E/2009).

Si osserva che la riduzione della deduzione al 75% vale anche per le spese di rappresentanza, con il tetto massimo rappresentato dall'1% dei compensi ritratti nel periodo d'imposta, dal momento che tale limitazione dei costi per prestazioni di vitto e alloggio trova generale applicazione, a prescindere dalla finalità per la quale la spesa è stata sostenuta.

Con decorrenza dal periodo di imposta 2015, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente per conto del professionista non rappresentano un compenso in natura per il professionista.

Analogamente, con decorrenza dal periodo di imposta in corso dal 31 dicembre 2017, le prestazioni di trasporto e viaggio, qualora siano sostenute dal committente per conto del professionista (art. 7-quater, comma 5, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con la L. 1 dicembre 2016, n. 225), non sono compensi in natura.

Ne deriva che, da un lato, i professionisti non devono riaddebitare in fattura tali spese al committente (impresa o lavoratore autonomo) né possono spendere il relativo importo dal proprio reddito di lavoro autonomo, mentre, dall'altro, i committenti possono dedurre tali costi in base alle regole ordinarie applicate alle rispettive categorie reddituali (reddito di lavoro autonomo o di impresa) ex circ. Ag. Entr. n. 31/E/2014.

Parimenti le spese alberghiere e di ristorazione sopportate per la partecipazione a convegni, congressi e simili vanno assunte nella misura del 75%, entro il limite del 50%.

(3) Le spese sostenute dal professionista in nome e per conto del cliente, purché regolarmente documentate e intestate al cliente, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 15 del d.P.R. n. 633/1972. Inoltre, tali spese non sono assoggettabili a ritenuta d'acconto, in quanto i relativi documenti sono direttamente intestati e sostenuti dal cliente, mentre, al contrario, se i documenti di spesa contengono l'indicazione sia del cliente sia del professionista che utilizza le prestazioni di trasporto, vitto e alloggio nell'interesse del cliente, i costi di viaggio sono assoggettabili a ritenuta alla fonte (Commissione tributaria centrale n. 785/1994).

**Tabella 2. Il regime fiscale per il cliente committente, impresa o professionista**

 Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa o di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
Rimborsi forfetari (indennità chilometriche, diarie, ecc.).	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente ed il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	No.	Sì.	
Vitto e alloggio documentati fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	Sì.	Sì.	(1)
Anticipazioni do-	Sì.	Sì.	No.	



Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa o di lavoro autonomo ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
cumentate in nome e per conto del cliente.				

(1) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, la deduzione è limitata al 75% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, pur mantenendo la soglia globale del 2% (circ. Assonime n. 50/2008 e circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008 e n. 6/E/2009).

Si osserva che la riduzione della deduzione al 75% vale anche per le spese di rappresentanza, con il tetto massimo rappresentato dall'1% dei compensi ritratti nel periodo d'imposta, dal momento che tale limitazione dei costi per prestazioni di vitto e alloggio trova generale applicazione, a prescindere dalla finalità per la quale la spesa è stata sostenuta.

Con decorrenza dal periodo di imposta 2015, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente per conto del professionista non rappresentano un compenso in natura per il professionista.

Parimenti, con decorrenza dal periodo di imposta in corso dal 31 dicembre 2017, le prestazioni di trasporto e viaggio, qualora siano sostenute dal committente per conto del professionista (art. 7-quater, comma 5, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con la L. 1 dicembre 2016, n. 225), non sono compensi in natura.

Ne deriva che, da un lato, i professionisti non devono riaddebitare in fattura tali spese al committente (impresa o lavoratore autonomo) né possono spesare il relativo importo dal proprio reddito di lavoro autonomo, mentre, dall'altro, i committenti possono dedurre tali costi in base alle regole ordinarie applicate alle rispettive categorie reddituali (reddito di lavoro autonomo o di impresa) ex circ. Ag. Entr. n. 31/E/2014.

Parimenti le spese alberghiere e di ristorazione sopportate per la partecipazione a convegni, congressi e simili vanno assunte nella misura del 75%, entro il limite del 50%.



### Esempio

Un libero professionista sostiene direttamente le spese relative ai diritti e bolli per la trasmissione telematica delle pratiche camerali così come risultano documentate dalla fattura per euro 122, IVA ordinaria inclusa. Si osserva che la fattura è intestata direttamente al solo professionista intermediario. Non si tratta, quindi, di spese anticipate in nome e per conto della controparte, risultanti dalla documentazione intestata al soggetto committente.

In tale ipotesi, il libero professionista può addebitare al cliente le spese anticipate, tenendo presente che vanno assoggettate a IVA, al momento in cui emette la propria fattura sul cliente in relazione alle prestazioni effettuate. Tali somme configurano dei proventi che concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo e al volume d'affari IVA dell'esercente l'attività professionale, nella misura in cui vengono addebitate al committente.



### **Esempio**

È costituito uno studio associato tra quattro architetti, ognuno dei quali utilizza la propria autovettura per l'espletamento dell'attività in forma associata.

Trattandosi di un'associazione professionale, che è equiparata alla società semplice ex art. 5 del Testo unico delle imposte sui redditi, e che, pertanto, gode di autonomia patrimoniale rispetto agli associati, i soci hanno diritto al rimborso delle spese sostenute per conto dell'associazione. Pertanto, il rimborso chilometrico corrisposto agli associati è deducibile dal reddito prodotto dallo studio associato, sempre che sussistano i presupposti dell'inerenza e della certezza.



### **Esempio**

Un professionista medico legale riceve regolarmente incarichi dai tribunali e dalle procure per la redazione di perizie. Per lo svolgimento degli incarichi indicati, sostiene delle spese documentate finalizzate al compimento degli incarichi stessi. Tali spese sono successivamente rimborsate da parte dei tribunali e delle procure.

In generale, le spese che vengono sostenute dal professionista (medico legale) per l'espletamento dell'incarico ricevuto e che sono oggetto di rimborso successivo da parte del soggetto committente (tribunale o procura) partecipano alla formazione del reddito di lavoro autonomo professionale di cui all'art. 54 del Testo unico delle imposte sui redditi, nonché al volume d'affari agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ex art. 20 del d.P.R. n. 633/1972.

Tuttavia, non rientrano nel novero dei proventi e, quindi, non soggiacciono al trattamento IRPEF e IVA dianzi evidenziato solamente gli eventuali importi anticipati dal lavoratore autonomo in nome e per conto del committente quali, a titolo esemplificativo, i costi per le tasse, i diritti di cancelleria e per le visure, in conformità a quanto specificato dalla c.m. n. 1/E/1973.

### **3.5.2 Il riaddebito delle spese negli studi professionali**

Qualora più professionisti svolgano in forma autonoma la loro attività negli stessi locali, il titolare dei contratti di affitto e delle varie utenze per energia elettrica, telefono, riscaldamento, rifiuti e via dicendo, ha la possibilità di addebitare la quota parte di spese ai colleghi.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, che si è espressa con la circ. Ag. Entr. n. 58/E/2001, il riaddebito, da parte di un professionista, delle spese comuni dello studio utilizzato da più professionisti non costituiti in associazione professionale, da lui sostenute, deve essere realizzato attraverso l'emissione di fattura assoggettata a imposta sul valore aggiunto.

L'aliquota dell'IVA è uguale a quella a cui si riferisce la fattura originaria del costo.

Non si procede all'operamento della ritenuta d'acconto ai fini dell'IRPEF.

Le somme rimborsate al soggetto intestatario delle utenze non assumono alcuna rilevanza ai fini delle imposte sui redditi, ma rappresentano di fatto una variazione in diminuzione del costo complessivo sopportato dal professionista intestatario dei contratti di fornitura.



### **Esempio**

Due professionisti, A e B, iscritti ad albi professionali differenti, hanno la sede delle rispettive attività di lavoro autonomo in un unico locale. Il contratto di locazione stipulato con

un'impresa e le utenze sono intestate a B, che sopporta tutte le spese relative all'utilizzo dell'immobile in cui è svolta l'attività, che nel primo trimestre 2012 sono state pari a euro 7.000 + IVA ordinaria. B emette la fattura trimestrale di rivalsa per il rimborso di tali spese, addebitando l'IVA ordinaria, senza applicare la ritenuta d'acconto.

In tale ipotesi, l'ammontare totale addebitato da B al collega A per rimborso pro quota delle spese per la locazione e le utenze è pari a euro  $(7.000 : 2) =$  euro 3.500, a cui va aggiunta l'IVA ordinaria.

## 3.6 L'agente e il rappresentante di commercio, il promotore finanziario e l'agente assicurativo

### 3.6.1 L'agente e il rappresentante di commercio

Gli agenti e i rappresentanti di commercio sono soggetti titolari di numero di partita IVA e sono imprenditori che possono operare in forma individuale o societaria (ad esempio, società in accomandita semplice).

Ai fini fiscali, il reddito prodotto da tali soggetti è inquadrato nella categoria dei redditi di impresa in quanto l'agente opera nell'esercizio di un'impresa commerciale ex art. 55 del d.P.R. n. 917/1986 e art. 2195 c.c. (r.m. n. 161/E/1998, come ha confermato la Cassazione con sentenze n. 1411/2003, n. 6570/1999 e n. 5267/2000).

Non è previsto il diritto al rimborso delle spese di agenzia ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 1748 c.c..

La giurisprudenza, tuttavia, ammette la pattuizione di un concorso del preponente in talune spese (secondo quanto deciso dalla Cassazione con sentenza n. 2680/1990), anche se occorre segnalare che tale rimborso, specie se integrale, può costituire un indice dell'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato.

Le somme corrisposte dalla casa mandante, anche se si riferiscono al rimborso o al concorso spese per l'espletamento dell'attività di agenzia o di rappresentanza commerciale, sono soggette alla contribuzione all'Ente nazionale di assistenza per agenti e rappresentanti di commercio (ENASARCO), secondo quanto precisano gli accordi economici collettivi per il commercio.

Sulle provvigioni corrisposte dalla casa mandante, nonché sui rimborsi delle spese di agenzia erogati in deroga alla regola generale, si rende applicabile la ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in misura pari al 23%.

Il prelievo anzidetto è commisurato:

- *al 20% delle provvigioni*, se i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti o mandanti, che nell'espletamento della loro attività, si avvalgono, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi (collaboratori);
- *al 50% delle provvigioni*, se i percipienti non ricorrono né a dipendenti né a collaboratori.

Dal momento che l'agente e il rappresentante esplicano il proprio mandato in piena autonomia, rimangono a loro carico le spese connesse allo svolgimento dell'attività (c.d. spese per la produzione del reddito dell'agente) e, quindi, i rimborsi spese assumono, di solito, una natura simile alle provvigioni.

Non partecipano alla formazione del reddito dell'agente e del rappresentante i rimborsi delle spese anticipate per conto della ditta preponente, quali emergono dai documenti di spesa a quest'ultima

intestati, considerato che si tratta di spese aziendali che contribuiscono alla formazione del reddito dell'azienda preponente.

Infatti, le anticipazioni di somme configurano una mera movimentazione finanziaria momentaneamente sostenuta nell'interesse e per conto dell'azienda preponente.

Si osserva che le spese di vitto devono risultare inerenti all'attività esercitata dall'agente, al fine di evitare contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento in merito alla deducibilità del relativo costo, e che, in particolare, vale quanto segue:

- se la spesa è sostenuta per un pranzo o una cena con i clienti, si tratta di un costo per attività promozionale (ad esempio, spesa effettuata in occasione di incontri con potenziali clienti) ovvero di rappresentanza o di produzione (ad esempio, spesa effettuata in occasione di trattative per l'acquisizione di lavoro con clienti già esistenti), a seconda del tipo di connessione che si instaura tra tale spesa e i ricavi conseguenti;
- qualora la spesa non si ricolleggi ad aspettative di incremento sulle vendite, ma sia effettuata solo al fine di dare un'immagine di generosità, le spese sono di rappresentanza.

Infine, nell'ambito di un mandato con rappresentanza, l'IVA assolta sui costi sostenuti dall'agente per espletare le proprie funzioni, e riaddebitati forfetariamente alla casa mandante è pienamente detraibile, mentre, nel caso del mandato senza rappresentanza, l'imposta è indetraibile oggettivamente (Norma di comportamento dell'Associazione dei dottori commercialisti n. 139).

**Tabella 1. Obblighi fiscali e previdenziali per l'agente e il rappresentante di commercio**

 Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali (ENASARCO)	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRPEF e IRAP	Note
Rimborsi forfetari (indennità di trasferta, indennità di viaggio, pedaggi autostradali, rimborsi chilometrici non documentati, ristorazione, albergo, ecc.).	Sì.	Sì, aliquota ordinaria.	Sì.	Sì.	(1)
Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	Sì.	Sì.	Sì.	(3)
Anticipazioni documentate effettuate in nome e per conto dell'azienda preponente.	No.	No.	No.	No.	(2)

(1) Sono assoggettati a ritenuta, oltre che a IVA, e sono assimilati ai compensi i rimborsi per spese di viaggio (indennità chilometriche, pedaggi autostradali, biglietti ferroviari o aerei, spese di ristorazione), spese di soggiorno (albergo) e spese telefoniche, che l'agente e il rappresentante sopporta ai fini dell'espletamento della propria attività.

(2) Le spese sostenute dall'agente e del rappresentante in nome e per conto dell'azienda preponente, purché regolarmente documentate e intestate a quest'ultima, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 15 del d.P.R. n. 633/1972. Inoltre, tali spese non sono assoggettabili a ritenuta d'acconto, in quanto i relativi documenti sono direttamente intestati e sostenuti dall'azienda preponente.

(3) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, la deduzione è limitata al 75% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Si osserva che la riduzione della deduzione al 75% vale anche per le spese di rappresentanza, dal momento che tale limitazione dei costi per prestazioni di vitto e alloggio trova generale applicazione, a prescindere dalla finalità per la quale la spesa è stata sostenuta (circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008).

**Tabella 2. Il regime fiscale per l'azienda preponente**

 <b>Natura delle spese rimborsate</b>	<b>Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi</b>	<b>Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP</b>	<b>Operamento della ritenuta alla fonte</b>	<b>Note</b>
Rimborsi forfetari (indennità chilometriche, diarie, pedaggi autostradali, rimborsi chilometrici non documentati, ristorazione, albergo, ecc.).	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	No.	Sì.	
Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	Sì.	Sì.	(1)
Anticipazioni documentate effettuate in nome e per conto dell'azienda preponente.	Sì.	Sì.	No.	

(1) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, la deduzione è limitata al 75% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Si osserva che la riduzione della deduzione al 75% vale anche per le spese di rappresentanza, dal momento che tale limitazione dei costi per prestazioni di vitto e alloggio trova generale applicazione, a prescindere dalla finalità per la quale la spesa è stata sostenuta (circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008).



### Esempio

In base al contratto di mandato con rappresentanza, la ditta mandante si addossa le spese di viaggio, vitto e alloggio, di un rappresentante di commercio in quanto spese per la produzione

del reddito dell'agente. Il rappresentante sostiene tali spese a suo nome, con la propria partita IVA, nella zona a lui assegnata.

Tali spese vanno riaddebitate alla ditta preponente in fattura come provvigione assoggettandole a imposta sul valore aggiunto nella misura ordinaria quale corrispettivo imponibile. Considerato che l'agente è titolare di un reddito di impresa, le spese anzidette sono deducibili per lo stesso senza limitazioni sia ai fini IRPEF sia IRAP, a condizione che risultino di ammontare congruo e siano riferite a luoghi oggettivamente connessi alle zone di operatività dell'agente. Inoltre, l'IVA risulta pienamente detraibile per il principio dell'inerenza.

### 3.6.2 Il promotore finanziario e l'agente assicurativo

Il promotore finanziario è inquadrato come imprenditore individuale, mentre l'agente assicurativo è un imprenditore che può operare in forma individuale o societaria.

L'attività svolta dai promotori finanziari rientra nella previsione dell'art. 2195, numero 5, c.c. e richiede, ai sensi del regolamento Consob n. 1739/1985, l'iscrizione all'albo unico nazionale dei promotori finanziari.

Sulle provvigioni corrisposte dalla casa mandante, nonché sui rimborsi delle spese di agenzia erogati in deroga alla regola generale, si rende applicabile la ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in misura pari al 23%.

Il prelievo anzidetto è commisurato:

- *al 20% delle provvigioni*, se i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti o mandanti, che nell'espletamento della loro attività, si avvalgono, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi (collaboratori);
- *al 50% delle provvigioni*, se i percipienti non ricorrono né a dipendenti né a collaboratori.

In virtù dell'assimilazione chiarita dalla prassi ministeriale con la r.m. n. 267/E/1995 e la c.m. n. 48/E/1998, si ritiene che, per i rimborsi spese erogati ai promotori finanziari e agli agenti assicurativi siano applicabili le stesse regole dettate per gli agenti e i rappresentanti di commercio.

Si osserva che le prestazioni effettuate dai promotori finanziari e dagli agenti di assicurazione sono esenti dall'IVA ex art. 10 del d.P.R. n. 633/1972.

**Tabella 1. Obblighi fiscali e previdenziali per il promotore finanziario e l'agente assicurativo**

	Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali	Note
	Rimborsi forfetari (indennità di trasferta, indennità di viaggio, pedaggi autostradali, rimborsi chilometrici non documentati, ristorazione, albergo, ecc.).	Sì.	No, esenzione.	Sì.	(1)
	Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	No, esenzione.	Sì.	(3)
	Anticipazioni documentate effettuate in nome e per conto dell'azienda preponente.	No.	No.	No.	(2)

(1) Sono assoggettati a ritenuta e sono assimilati ai compensi i rimborsi per spese di viaggio (indennità chilometriche, pedaggi autostradali, biglietti ferroviari o aerei, spese di ristorazione), spese di soggiorno (albergo) e spese telefoniche, che il promotore finanziario e l'agente assicurativo sopporta ai fini dell'espletamento della propria attività.

(2) Le spese sostenute dal promotore finanziario e dall'agente assicurativo in nome e per conto dell'azienda preponente, purché regolarmente documentate e intestate a quest'ultima, sono in ogni caso escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 15 del d.P.R. n. 633/1972. Inoltre, tali spese non sono assoggettabili a ritenuta d'acconto, in quanto i relativi documenti sono direttamente intestati e sostenuti dall'azienda preponente.

(3) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, la deduzione è limitata al 75% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Si osserva che la riduzione della deduzione al 75% vale anche per le spese di rappresentanza, dal momento che tale limitazione dei costi per prestazioni di vitto e alloggio trova generale applicazione, a prescindere dalla finalità per la quale la spesa è stata sostenuta (circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008).

**Tabella 2. Il regime fiscale per l'azienda preponente**



<b>Natura delle spese rimborsate</b>	<b>Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi</b>	<b>Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP</b>	<b>Operamento della ritenuta alla fonte</b>	<b>Note</b>
Rimborsi forfetari (indennità chilometriche, diarie, pedaggi autostradali, rimborsi chilometrici non documentati, ristorazione, albergo, ecc.).	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	No.	Sì.	
Vitto e alloggio documentati sostenuti fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	Sì.	Sì.	(1)
Anticipazioni documentate effettuate in nome e per conto dell'azienda preponente.	Sì.	Sì.	No.	

(1) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, la deduzione è limitata al 75% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Si osserva che la riduzione della deduzione al 75%, vale anche per le spese di rappresentanza, dal momento che tale limitazione dei costi per prestazioni di vitto e alloggio trova generale applicazione, a prescindere dalla finalità per la quale la spesa è stata sostenuta (circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008).



### Esempio

Un promotore finanziario, che si avvale di un dipendente, frequenta dei corsi di aggiornamento in relazione ai quali l'azienda mandante gli rimborsa forfaitariamente le spese di viaggio. Sostiene, inoltre, spese di vitto e alloggio.

Dal momento che è un imprenditore individuale, il promotore determina il proprio reddito secondo le regole previste per il reddito d'impresa. Il rimborso a forfait delle spese di viaggio costituisce un ricavo imponibile, che va evidenziato in fattura come operazione accessoria alle prestazioni esenti rese dal promotore ed è soggetto all'applicazione della ritenuta d'acconto del 23% calcolata sul 20% delle provvigioni percepite, visto che il promotore utilizza un dipendente per l'espletamento della sua attività. Gli spetta, inoltre, la deducibilità al 75%, dall'1/1/2009, delle spese di vitto e alloggio effettuate, ai fini delle imposte sui redditi e del 100%, a partire dall'1/9/2008, dell'IVA assolta su tali spese, sempre che sia soddisfatto il requisito dell'inerenza.

## 3.7 Il lavoratore sportivo

Si osserva preliminarmente che le indennità di trasferta, i rimborsi forfaitari di spesa, i premi e i compensi corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche da parte del Comitato olimpico nazionale italiano (CONI), da parte delle Federazioni sportive nazionali, da parte dell'Unione italiana razze equine (UNIRE), da parte degli enti di promozione sportiva, nonché di qualunque organismo, comunque denominato, che si proponga scopi sportivi dilettantistici e che sia da essi riconosciuto (c.d. associazioni sportive dilettantistiche) configurano dei redditi diversi, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera m), del d.P.R. n. 917/1986.

L'art. 1, commi 358-359, della Legge n. 205/2017, introduce la figura del lavoratore sportivo di società non lucrative, il cui rapporto è configurabile come collaborazione coordinata e continuativa, che rende le prestazioni di cui all'art. 2, comma 2, lettera d), del d.lgs. n. 81/2015, n. 81, individuate dal CONI ex art. 5, comma 2, lettera a), del d.lgs. n. 242/1999, quali le collaborazioni effettuate a fini istituzionali a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

Si tratta di prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.

Le attività oggetto della collaborazione coordinata e continuativa comprendono esclusivamente i rapporti che presentano i connotati della prestazione di lavoro continuativa nel tempo.

Ricade nell'ambito della collaborazione coordinata e continuativa il rapporto che non può rientrare nella categoria del lavoro subordinato o dell'attività professionale vera e propria (ad esempio, nel caso del soggetto dotato di un proprio lavoro diverso dalle attività svolte presso il sodalizio o del pensionato o dello studente a tempo pieno).

I compensi del lavoratore sportivo rientrano tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettera m), del d.P.R. n. 917/1986, e non soggiacciono ai contributi INPS e INAIL, anche se sussiste l'obbligo di iscrizione del lavoratore nel libro unico del lavoro, quello di comunicazione al centro per l'impiego e, da ultimo, quello di rilascio del cedolino paga soggetto a imposta di bollo nella misura vigente, salvo che venga fornita una diversa indicazione dal Ministero del lavoro.

A norma di tale ultima disposizione legislativa, le indennità di trasferta, i rimborsi forfaitari, i premi e i compensi percepiti dal lavoratore sportivo sono da considerarsi redditi diversi.

Si tratta in sostanza di somme concesse al percipiente quando, per svolgere il suo mandato, è costretto a recarsi in un Comune diverso da quello della sede di lavoro.

Sono previste tre diverse forme di compenso:

- il *rimborso forfetario* (o indennità di trasferta), che è quello per il cui pagamento non occorrono giustificativi di spesa; il rimborso pagato non è soggetto a tassazione fino a € 46,48 per giorno, se la trasferta è in Italia, fino a € 77,47, per le trasferte all'estero. In questi importi non si considerano le spese di viaggio e di trasporto. Se si fruisce gratuitamente di alloggio o di vitto, i limiti indicati prima sono ridotti di un terzo (di due terzi nel caso in cui si usufruisca sia di alloggio che di vitto);
- il *rimborso analitico*, che è completamente escluso da tassazione, purché debitamente documentato con i giustificativi di spesa, e riguarda le spese sostenute per vitto, alloggio, viaggio e trasporto. Eventuali rimborsi di spese di viaggio riconosciuti per raggiungere la sede di lavoro partendo dalla propria residenza sono da considerarsi reddito imponibile, anche se l'abitazione si trova in un altro Comune;
- il *rimborso misto* che comprende sia l'indennità di trasferta che il rimborso delle spese documentate.

Ai fini delle imposte sui redditi, a prescindere dalla circostanza che siano erogate da uno o più committenti, le somme predette:

- *non sono soggette ad alcuna trattenuta ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche* fino all'importo di euro 10.000 e, inoltre, fino a tale cifra, non partecipano alla formazione del reddito imponibile IRPEF del soggetto percettore;
- *sono sottoposte a ritenuta d'imposta IRPEF del 23%*, maggiorata delle addizionali all'IRPEF, da euro 10.000 e fino a euro 30.658,28;
- *scantano la ritenuta d'acconto IRPEF del 23%* oltre euro 30.658,28.

Si osserva che i limiti reddituali sono stati aggiornati ai sensi dell'art. 1, comma 367, della Legge n. 205/2017, in vigore dal 1° gennaio 2018).

La ris. Ag. Entr. 106/E/2012 ha puntualizzato che, sulla parte dei compensi sportivi in parola che eccede il limite di euro 10.000, oltre all'IRPEF del 23%, si applicano anche l'aliquota dell'addizionale comunale di compartecipazione all'IRPEF e quella dell'addizionale regionale di compartecipazione all'IRPEF nella misura deliberata dalla Regione in cui il beneficiario ha il domicilio fiscale.

Le disposizioni di cui sopra si rendono applicabili indipendentemente dalla circostanza che il lavoratore sportivo abbia la residenza o meno nel territorio dello Stato, secondo quanto ha precisato sul punto la ris. Ag. Entr. n. 142/E/2001.

Oltre a coloro che svolgono esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica, si annoverano tra i soggetti titolari di rapporti di collaborazione anche quelli che svolgono i compiti tipici di segreteria di un'associazione o società sportiva dilettantistica come la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa o la tenuta della contabilità, purché presentino i requisiti della collaborazione coordinata e continuativa (continuità nel tempo, coordinazione, inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente ed assenza del vincolo di subordinazione) e non rientrino nell'oggetto dell'arte o professione del percipiente (circ. Ag. Entr. n. 21/E/2003, par. 5.1, e ris. Ag. Entr. n. 34/E/2001).

Le collaborazioni coordinate e continuative includono anche le prestazioni rese dagli istruttori sportivi impegnati in una attività didattica prolungata, ma non quelle dei percettori di premi sportivi né quelle degli arbitri o giudici sportivi che operano in via non continuativa, salvo che venga fornita una diversa indicazione dal Ministero del lavoro.

In particolare, rimangono escluse dal concorso al reddito imponibile, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, le indennità chilometriche e i rimborsi delle spese documentate per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, che vengono sostenute dallo sportivo dilettante in relazione alle prestazioni rese al di fuori del Comune di residenza o dimora abituale, mentre sono da ritenersi imponibili

ai fini IRPEF le predette spese se fanno riferimento a prestazioni effettuate all'interno del Comune di residenza, a nulla rilevando a tale fine la sede dell'organismo erogatore (art. 69, comma 2, del d.P.R. n. 917/1986).

In base alla ris. Ag. Entr. 11 aprile 2014, n. 38/E, le indennità chilometriche, per rientrare tra le spese documentate, non possono essere forfetarie, ma devono essere necessariamente quantificate in base al tipo di veicolo e alla distanza percorsa, tenendo conto degli importi contenuti nelle tabelle elaborate dall'ACI.

Si osserva che le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi erogati ai lavoratori sportivi non partecipano alla quantificazione della base imponibile agli effetti dell'imposta regionale sulle attività produttive, se riguardano l'attività istituzionale, e sono deducibili, in quanto componenti negativi del reddito d'impresa, nel caso in cui si riferiscano all'attività commerciale dell'ente erogante (r.m. n. 34/E/1998).

Infine, per la deducibilità delle spese in parola, è richiesta la sussistenza del requisito dell'inerenza all'attività svolta dall'ente erogante il rimborso.

**Tabella 1. Obblighi fiscali e previdenziali per il lavoratore sportivo**

 Natura delle spese rimborsate	Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi	Imponibilità ai fini IVA	Imponibilità ai fini previdenziali	Deducibilità dal reddito diverso
Indennità forfetarie (escluse quelle chilometriche)	Sì.	No.	Sì.	Sì, per tutte le spese sostenute e direttamente inerenti alla produzione dei compensi.
Indennità chilometriche.	No.	No.	No.	Sì, per tutte le spese sostenute e direttamente inerenti alla produzione dei compensi.
Spese documentate di viaggio e trasporto, vitto e alloggio sostenute nell'ambito del Comune di domicilio fiscale.	Sì.	No.	Sì.	Sì, per tutte le spese sostenute e direttamente inerenti alla produzione dei compensi.
Spese documentate di viaggio e trasporto, vitto e alloggio sostenute fuori dal Comune di domicilio fiscale.	No.	No.	No.	Sì, per tutte le spese sostenute e direttamente inerenti alla produzione dei compensi.

**Tabella 2. Gli adempimenti fiscali per l'ente erogante**

Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
Indennità forfetarie (escluse quelle chilometriche).	Sì.	No.	Sì.	(1)
Indennità chilometriche.	Sì.	Sì.	No.	(2)
Spese documentate di viaggio e trasporto, vitto e alloggio sostenute nell'ambito del Comune di domicilio fiscale.	Sì.	No.	Sì.	(1) (3)
Spese documentate di viaggio e trasporto, vitto e alloggio sostenute fuori dal Comune di domicilio fiscale.	Sì.	Sì.	No.	

(1) In analogia a quanto chiarito per il lavoratore dipendente e il co.co.co. dalla c.m. n. 141/E/1998.

(2) Se l'ente erogante il rimborso spese svolge un'attività commerciale, gli oneri sostenuti a tale titolo costituiscono componenti negativi di reddito per il principio generale dell'inerenza all'attività dell'impresa (r.m. n. 158/E/1998).

(3) Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, la deduzione è limitata al 75% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Si osserva che la riduzione della deduzione al 75% vale anche per le spese di rappresentanza, dal momento che tale limitazione dei costi per prestazioni di vitto e alloggio trova generale applicazione, a prescindere dalla finalità per la quale la spesa è stata sostenuta (circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008).

### 3.8 Il volontario

L'attività del volontario non si configura né come un rapporto di lavoro dipendente né come un rapporto di lavoro autonomo, ma si fonda su un rapporto di lavoro svolto in forma gratuita e, pertanto, non può essere retribuita in alcun modo, nemmeno dal beneficiario.

Quindi, la qualifica di volontario risulta incompatibile con qualunque forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di natura patrimoniale con l'organizzazione (ad esempio, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale come l'AIDO o l'AVIS) cui il volontario partecipa.

Nessuna disposizione fiscale regolamenta i rimborsi spese corrisposti ai volontari.

Ai sensi dell'art. 2, comma 2, della legge n. 266/1991 (Legge quadro sul volontariato), al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro determinati limiti preventivamente fissati dalle organizzazioni stesse, sempre che le spese in parola siano rigorosamente documentate e inerenti all'attività espletata dall'organizzazione.

È da ritenersi che tra le spese non rimborsabili debbano essere ricomprese anche quelle sostenute dal volontario per recarsi presso la sede dell'organizzazione di volontariato cui aderisce.

A tal fine, risulta plausibile solo il metodo di rimborso analitico o a piè di lista.

L'eventuale rimborso forfetario, quale risulta dall'apposita delibera dell'organo amministrativo dell'ente di volontariato e che viene confermato di volta in volta in relazione alle convenzioni o ai contratti stipulati per lo svolgimento delle attività di volontariato, risulta vivamente sconsigliato in quanto potrebbe essere oggetto di ripresa fiscale da parte degli organi di controllo in sede di accertamento quale sorta di retribuzione mascherata da rimborso spese.

Qualora sia comunque decisa l'adozione del metodo di rimborso a forfait, è corretto qualificare fiscalmente il rimborso come un compenso di lavoro occasionale, osservando tutte le incombenze a tale scopo prescritte dal Legislatore per il soggetto percipiente (presentazione della dichiarazione dei redditi e assoggettamento all'imposta regionale sulle attività produttive) e per il soggetto erogante (operamento della ritenuta d'acconto nella misura del 20%, presentazione del modello 770 sostituti di imposta).

**Tabella 1. Obblighi fiscali e previdenziali per il volontario**



<b>Natura delle spese rimborsate</b>	<b>Imponibilità ai fini delle imposte sui redditi</b>	<b>Imponibilità ai fini IVA</b>	<b>Imponibilità ai fini previdenziali</b>	<b>Note</b>
Rimborso forfetario (indennità chilometrica, ecc.).	Sì.	No.	No.	(1)
Spese documentate di viaggio e trasporto (sostenute nell'ambito del Comune di domicilio fiscale oppure al di fuori dello stesso).	No.	No.	No.	
Spese documentate di vitto e alloggio.	No.	No.	No.	
Altre spese documentate (materiale di cancelleria utilizzato per le attività sociali, biglietti di ingresso a parchi o musei, telefonate o fax per comunicare con la sede dell'ente o con gli utenti del servizio).	No.	No.	No.	

(1) Il rimborso forfetario non può tuttavia essere praticato in tutta tranquillità e, quindi, al riparo dagli accertamenti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto esclude a priori la documentazione analitica e non consente di controllare se sono state effettivamente sostenute le spese richieste a rimborso. In caso di delibera da parte degli organi sociali dell'erogazione di un rimborso forfetario, è possibile adottare il metodo del rimborso forfetario per le trasferte effettuate all'interno del territorio comunale e il metodo del rimborso misto per le trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale, dove per territorio comunale si intende l'ambito in cui si trova la sede dell'organizzazione di volontariato e non quello in cui vi è la residenza del volontario.

**Tabella 2. Gli adempimenti fiscali per l'ente di volontariato**

Natura delle spese rimborsate	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi	Deducibilità dal reddito di impresa ai fini IRAP	Operamento della ritenuta alla fonte	Note
Rimborso forfetario (indennità chilometrica, ecc.).	Sì, con gli stessi limiti previsti per il lavoratore dipendente e il co.co.co. (si vedano i par. 2.1.2 e 2.1.6).	No.	Sì.	(1) (2) (4)
Anticipazioni documentate in nome e per conto dell'organizzazione di volontariato e inerenti l'attività di quest'ultima (vitto e alloggio, ecc.).	Sì.	Sì.	No.	(1) (3)
Spese documentate di viaggio e trasporto sostenute nell'ambito del Comune di domicilio fiscale oppure al di fuori dello stesso.	Sì.	Sì.	No.	(1)
Spese documentate di vitto e alloggio.	Sì.	Sì.	No.	(1) (2)
Altre spese documentate (materiale di cancelleria utilizzato per le attività sociali, biglietti di ingresso a parchi o musei, telefonate o fax per comunicare con la sede dell'ente o con gli utenti del servizio).	Sì.	Sì.	No.	(1)

(1) Si rileva che, ai fini della loro deducibilità, le spese devono risultare inerenti all'attività dell'organizzazione di volontariato.

(2) In analogia a quanto chiarito per il lavoratore dipendente e il collaboratore coordinato e continuativo dalla c.m. n. 141/E/1998.

(3) Se l'ente erogante il rimborso spese svolge un'attività commerciale, gli oneri sostenuti a tale titolo costituiscono componenti negativi di reddito per il principio generale dell'inerenza all'attività dell'impresa (r.m. n. 158/E/1998).

(4) Il rimborso forfetario non può, tuttavia, essere praticato in tutta tranquillità, in quanto esclude a priori la documentazione analitica e non consente di controllare se sono state effettivamente sostenute le spese chieste a rimborso. In caso di delibera da parte degli organi sociali dell'erogazione di un rimborso forfetario, è possibile adottare il metodo del rimborso forfetario per le trasferte effettuate all'interno del territorio comunale e il metodo del rimborso misto per le trasferte effettuate al di fuori

del territorio comunale, dove per territorio comunale si intende l'ambito in cui si trova la sede dell'organizzazione di volontariato e non quello in cui vi è la residenza del volontario.

## 4. I documenti giustificativi

### 4.1 Il dipendente, il co.co.co., il borsista e il tirocinante

#### 4.1.1 La documentazione della trasferta in generale

Quando viene adottato il sistema di rimborso analitico (o a piè di lista), al termine della trasferta, il lavoratore è tenuto a presentare al committente, impresa o professionista, una nota spese riepilogativa a titolo di rendicontazione delle spese effettuate, con allegati tutti i documenti analitici giustificativi del pagamento delle spese in parola (c.m. n. 97/E/1997).

Secondo quanto precisato dalla r.m. n. 1108/1979, ogniquale volta le spese sostenute dai dipendenti si riferiscono all'esecuzione della trasferta nel tempo e nel luogo indicati nella lettera di incarico, risulta necessario e sufficiente, per far valere la deducibilità dei relativi costi da parte della ditta da cui dipendono, l'allegazione della documentazione che i lavoratori consegnano ai fini dell'ottenimento del rimborso delle spese sostenute.

La nota spese in esame è esente dall'imposta di bollo, salvo il caso d'uso ai sensi dell'art. 25 della Tariffa, Parte seconda, allegata al d.P.R. n. 642/1972.

Al contrario, i singoli documenti di spesa, qualora contengano importi esclusi da IVA, devono essere assoggettati all'imposta di bollo in misura pari a euro 2,00 per importi superiori a euro 77,47 (art. 13, comma 1, della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 642/1972).

Si osserva che i documenti sono forniti, nella prassi, con cadenza periodica (mensile o trimestrale o anche una sola volta a fine esercizio per tutte le spese sostenute nell'arco dell'anno).

Infine, risulta del tutto ininfluenza la circostanza che l'effettivo pagamento delle spese sia stato effettuato dal dipendente o dal collaboratore con fondi personali (ad esempio, con la carta di credito personale), mediante l'impiego della carta di credito aziendale ovvero con un pagamento anticipato effettuato dal committente prima dell'inizio della trasferta.

#### 4.1.2 I documenti di spesa utilizzabili per le spese diverse dal vitto e alloggio

Relativamente alla natura dei documenti giustificativi di rimborso, si considerano validi, per la deducibilità dei corrispondenti costi agli effetti delle imposte dirette, oltre che per la detraibilità dell'IVA assolta sui predetti costi, in alternativa alla fattura, i documenti indicati dal d.P.R. n. 696/1996 e, in particolare:

- *la ricevuta fiscale integrata* con i dati identificativi del cliente;
- *lo scontrino fiscale parlante*, che è integrato con il numero di codice fiscale del dipendente o del collaboratore e/o del datore di lavoro o del committente, nonché con i dati concernenti la natura, la qualità e la quantità dell'operazione.

Non assumono alcuna rilevanza eventuali difetti di intestazione ovvero altre irregolarità formali di integrazione di scontrini e ricevute, qualora dalla nota spese riepilogativa, che è intestata al lavoratore e alla quale sono allegati le ricevute e gli scontrini fiscali, sia possibile ricostruire tutti gli elementi probatori sia del sostenimento dell'onere sia della sua inerenza alla trasferta in oggetto.

È necessario che sussista un collegamento causale tra l'incarico della trasferta e i documenti analitici delle spese sostenute e che il luogo e il tempo rilevabili dai documenti di spesa siano riconducibili a

una reale trasferta del lavoratore (a titolo esemplificativo, la partecipazione a una fiera di settore da parte del quadro o del dirigente aziendale).

Anche la carta di credito aziendale costituisce un valido documento giustificativo della spesa sopportata dal trasfertista, in aggiunta ai documenti con valenza fiscale indicati.

#### 4.1.3 I tipi di documenti di spesa utilizzabili per le spese di vitto e alloggio

In merito alla dimostrazione delle spese di alberghi e le somministrazioni di alimenti e bevande sostenute, per la detrazione dell'IVA relativa assolta, sempre nel rispetto del principio dell'inerenza, è consentito l'utilizzo esclusivamente della fattura, con decorrenza dall'1/9/2008, in base ai chiarimenti contenuti nella circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008.

Nella fattura va data distinta evidenziazione delle generalità del dipendente o collaboratore, oltre che del datore di lavoro o committente in quanto se la fattura è fruita da un soggetto diverso dall'effettivo committente del servizio, deve recare l'intestazione sia del committente sia del lavoratore che ne fruisce (ad esempio, il datore di lavoro ha la possibilità di detrarre l'imposta sulle prestazioni rese al proprio dipendente in trasferta, quando la fattura è cointestata a entrambi).

Nell'ipotesi di pranzi e/o cene di lavoro, l'indicazione anche del cliente garantisce una corretta registrazione contabile delle relative spese di rappresentanza.

La fattura, che deve essere espressamente richiesta non oltre il momento di effettuazione delle prestazioni, dal momento che le prestazioni alberghiere e ristoratorie sono annoverate tra quelle per le quali l'emissione del documento è obbligatoria solo se richiesta dal cliente ex art. 22, comma 1, numero 2, del d.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, le fatture ricevute possono essere annotate sul registro di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 633/1972 con modalità semplificate attraverso un unico documento riepilogativo se il relativo importo non supera euro 300,00 (art. 7, comma 2, lett. aa), n. 1), del d.l. n. 70/2011, convertito con la l. n. 106/2011).

#### Tabella. Elenco dei possibili documenti giustificativi delle spese sostenute per vitto e alloggio da allegare alla nota spese riepilogativa del lavoratore

 Tipo di documento	Ammissibilità per il Fisco
Fattura	Sì.
Ricevuta fiscale o scontrino fiscale	No.
Ricevuta fiscale integrata o scontrino parlante	Sì.
Carta di credito aziendale	Sì, in aggiunta alla fattura o alla ricevuta fiscale integrata o allo scontrino fiscale integrato.

#### 4.1.4 Le caratteristiche di rilievo dei documenti di spesa

Innanzitutto, in relazione al tipo di documento da far valere come prova delle spese sostenute, si osserva che esso, di regola, deve contenere la ditta, la denominazione sociale o ragione sociale e la residenza o domicilio e, comunque, il nome e il cognome dei soggetti fra i quali viene effettuata l'operazione economica da cui traggono origine le spese, la natura, qualità e quantità dei beni e dei

servizi formanti oggetto dell'operazione e i relativi corrispettivi, oltre che la data in cui l'operazione stessa è stata posta in essere (r.m. n. 9/423/1984).

Relativamente alle caratteristiche dei documenti probatori delle spese sostenute, si esprimono le osservazioni di seguito indicate:

1) Le fatture di spesa intestate anche al datore di lavoro o committente devono essere registrate sui registri IVA del datore di lavoro o committente.

Tuttavia, è previsto l'esonero ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'obbligo di registrazione per le fatture d'acquisto che evidenziano un'imposta sul valore aggiunto non detraibile ex art. 19 del d.P.R. n. 633/1972.

Gli scontrini fiscali parlanti, i biglietti anonimi, le ricevute fiscali e le carte di credito possono essere, invece, registrati dal committente anche solo nella contabilità generale (libro giornale), senza effettuare alcuna annotazione nei registri IVA.

2) Allo scopo di portare in deduzione le spese ai fini delle imposte sui redditi, è consentito avvalersi dello scontrino fiscale, a condizione che riporti specificamente i seguenti elementi (c.d. scontrino fiscale parlante):

- natura, qualità e quantità dell'operazione;
- numero di codice fiscale del soggetto acquirente (dipendente o collaboratore coordinato e continuativo o borsista o tirocinante) e/o del committente.

Sono illegittime le integrazioni, in forma manuale o tramite timbri, apportate da chiunque allo scontrino fiscale tradizionale.

3) Qualora sia utilizzato il metodo del rimborso spese a piè di lista, le spese di viaggio o di trasporto effettuato con mezzi pubblici possono essere documentate attraverso i biglietti o i ticket emessi dagli enti pubblici corrispondenti, anche se anonimi (c.d. biglietti anonimi).

Al fine di documentare le altre spese sostenute in occasione delle trasferte, come quelle di vitto e alloggio e quelle rimborsabili in esenzione da imposta fino a un importo massimo giornaliero di euro 15,49 al giorno (intero) per le trasferte in Italia e di euro 25,82 al giorno per le trasferte all'estero, non occorre che i documenti siano intestati al dipendente o al collaboratore coordinato e continuativo o al borsista o al tirocinante.

Risulta, infatti, sufficiente che le spese stesse siano sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte, nonché attestate dal lavoratore mediante una nota spese riepilogativa.

4) La ricevuta fiscale può essere utilizzata per giustificare le spese ai fini delle imposte sui redditi se è integrata, a cura del soggetto emittente, con i dati identificativi del cliente (c.d. ricevuta fiscale integrata).

Nel caso in cui avvenga il rilascio della ricevuta fiscale, si reputa sufficiente l'indicazione del codice fiscale del cliente.

5) È consentito l'utilizzo di carte di credito intestate a studi o imprese come validi documenti che attestano le spese sopportate, in aggiunta ai documenti fiscali dianzi descritti.

**Tabella. La procedura corretta da adottare ai fini fiscali per ottenere il rimborso delle spese documentate a seconda dell'ambito territoriale in cui si svolge la trasferta**

Ambito di spostamento del dipendente o del co.co.co. o del borsista o del tirocinante	Tipologia della documentazione da utilizzare
Trasferte effettuate all'interno del Comune sede di lavoro.	<p>La documentazione che legittima l'esclusione del rimborso delle spese dal concorso al reddito imponibile è data nel caso del rimborso a piè di lista delle spese di trasporto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>dai biglietti dell'autobus o del treno o della metropolitana, dalle ricevute del taxi, ecc. rilasciati dal vettore (ad esempio, Ferrovie dello Stato);</li> <li>dai documenti interni che attestano in quale data l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro.</li> </ul>
Trasferte effettuate fuori dal Comune sede di lavoro.	<p>Il dipendente o il co.co.co. o il borsista o il tirocinante deve riepilogare nella nota spese le spese sostenute per la trasferta allegando la documentazione probatoria, completa e dettagliata, delle spese in originale.</p> <p>Tale procedura consente, nei casi previsti, da un lato, al committente di dedurre fiscalmente tali costi e, dall'altro lato, al lavoratore di beneficiare dell'esenzione dalla tassazione ai fini delle imposte sui redditi.</p>

**Tabella. Le tipologie dei documenti di spesa da allegare alla nota spese a seconda della natura della spesa effettuata**

Natura della spesa sostenuta	Documento probatorio idoneo
Vitto e alloggio.	<p>Per ragioni di cautela fiscale, è opportuno che i documenti di spesa siano intestati sia al datore di lavoro o committente sia al lavoratore e che siano conformi alla vigente normativa in materia di imposta sul valore aggiunto.</p> <p>In generale, non è sempre necessaria l'emissione della fattura.</p> <p>Devono ritenersi fiscalmente deducibili anche i costi documentati da ricevuta fiscale o da altro documento giustificativo, sempre che tali documenti, debitamente quietanzati, contengano gli elementi di identificazione dell'emittente che ha prestato il servizio e del lavoratore che ne ha usufruito.</p> <p>Si ritiene valida anche la ricevuta fiscale non integrata con gli estremi del committente e del lavoratore, purché appaia in modo certo e univoco la connessione tra la spesa sostenuta e la trasferta o missione, nei limiti di tempo e di luogo della trasferta preventivamente autorizzati dall'impresa.</p> <p>Secondo la r.m. n. 9/423/1984, che si è espressa in materia di autotrasporto di merci per conto di terzi, le spese sostenute all'estero possono essere idoneamente giustificate dai documenti rilasciati nello Stato estero secondo la legislazione ivi vigente, anche se quest'ultima non è conforme a quella italiana.</p>



Natura della spesa sostenuta	Documento probatorio idoneo
	<p>Risultano validi anche i documenti sprovvisti degli estremi di identificazione dell'autotrasportatore, a condizione che siano indicati i beni acquistati o le prestazioni di servizio ai quali la spesa si riferisce, nonché della ditta fornitrice, a meno che la legislazione dello Stato estero non preveda l'obbligo di emettere contestualmente un documento contenente i dati identificativi dell'autotrasportatore su richiesta esplicita del cliente.</p> <p>Tuttavia, per l'accesso al beneficio della totale detrazione dell'IVA assolta sulle spese alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande, occorre che tali spese siano documentate da fattura ex art. 21 dello stesso decreto, con decorrenza dall'1/9/2008.</p>
Viaggio con mezzi di trasporto pubblico.	Tali spese sono direttamente documentabili con l'esibizione da parte del lavoratore dei relativi biglietti (biglietti ferroviari, biglietti aerei, biglietti marittimi, ecc.).
Viaggio con auto di proprietà dell'impresa.	Non compete alcun rimborso al lavoratore incaricato, in quanto i costi specifici fanno capo direttamente al datore di lavoro o al committente senza incidere sul lavoratore (carburante, lubrificante, manutenzione, riparazione, ricambi, pedaggi autostradali, ecc.).
Viaggio con auto di proprietà del lavoratore.	<p>È necessario che in sede di liquidazione delle spese, l'ammontare dell'indennità sia determinato in base alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal lavoratore, oltre che al costo chilometrico calcolato secondo il tipo di autovettura.</p> <p>Tutti gli elementi suindicati devono risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro o committente.</p>
Viaggio con noleggio dell'auto da parte del lavoratore.	Occorre allegare alla nota spese riepilogativa la fattura intestata al committente.
Pedaggi autostradali.	Occorre allegare alla nota spese la ricevuta del pedaggio (o la fattura di utilizzo del TELEPASS).



### Esempio

Un'agenzia di pubblicità realizza attività promozionali, come emerge dal suo oggetto sociale. A tal fine, si avvale di quattro dipendenti, ai quali paga direttamente le spese di alloggio negli hotel nel corso delle trasferte previamente autorizzate. Il personale dipendente paga direttamente le spese sostenute in loco, esibendo successivamente una nota spese con allegati i relativi documenti giustificativi quali gli scontrini dei bar, le ricevute dei ristoranti e delle lavanderie, i pedaggi autostradali e via dicendo.

È necessario, innanzitutto, che, dalle spese documentate attraverso gli scontrini, i pedaggi autostradali e le ricevute, emerga il soggetto che è il reale fruitore del servizio (dipendente) perché l'agenzia possa portare in deduzione le relative spese dal reddito di impresa. In ossequio al principio dell'inerenza, le spese in parola devono risultare sostenute nei luoghi e nel tempo nei quali è avvenuta la trasferta, come deve risultare dalla corrispondente nota spese riepilogativa redatta dal dipendente. Infine, dall'1/9/2008, le spese di vitto e alloggio danno diritto al-

la detrazione dell'IVA solo se sono comprovate da una fattura intestata sia al dipendente sia all'agenzia di pubblicità e che, ai fini delle imposte sui redditi, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008 (dall'anno d'imposta 2009, nel caso delle imprese con esercizio coincidente con l'anno solare), la loro deducibilità è ridotta alla misura del 75%.

#### **4.1.5 La dematerializzazione delle note spese e dei relativi giustificativi**

Con la Risposta a interpello 1 marzo 2023, n. 226/E, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che, nel caso dei lavoratori dipendenti trasfertisti, è possibile conservare solo le copie digitali delle note spese e dei relativi giustificativi cartacei quali fatture, scontrini, ricevute di hotel, ristoranti, trasporti pubblici e taxi, a condizione che siano riferiti a trasferte effettuate nei paesi dell'Unione Europea.

Infatti, si tratta di documenti non unici per i quali è possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, in generale, i giustificativi allegati alle note spese trovano corrispondenza nella contabilità dei cedenti o prestatori tenuti agli adempimenti fiscali.

E' consentito quindi, a seguito di trasformazione digitale dei documenti, procedere alla contestuale distruzione delle versioni cartacee esclusivamente dei documenti analogici non unici ovvero delle fatture e dei documenti ad esse fiscalmente assimilabili emesse da soggetti esteri comunitari (UE), incluse quelle rilasciate dai tassisti, nonché dei titoli di viaggio su mezzi di trasporto pubblico.

Per contro, in assenza dell'intervento di un pubblico ufficiale nel processo di conservazione elettronica, resta preclusa la distruzione delle versioni cartacee dei documenti unici quali, ad esempio, i giustificativi di spesa emessi da soggetti esteri non comunitari (extra UE).

## **4.2 L'amministratore e il socio**

Per gli amministratori *titolari di un reddito di lavoro autonomo*, in caso di rimborso analitico, per le modalità di documentazione delle spese effettuate, si rende applicabile la disciplina sui rimborsi spese prevista per gli artisti e i professionisti, alla quale si fa, conseguentemente, espresso riferimento (si veda 3.5), mentre per gli amministratori *titolari di un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente*, valgono le stesse regole previste per i dipendenti, i collaboratori coordinati e continuativi, i borsisti e i tirocinanti, alle quali si fa, pertanto, pure riferimento (si veda 3.1).



### **Esempio**

Un dottore commercialista libero professionista, oltre a esplicitare regolarmente la libera professione con partita IVA, è anche socio e amministratore di una società a responsabilità limitata. Per lo svolgimento di entrambe le attività di professionista e di amministratore, impiega regolarmente la propria autovettura nel corso delle trasferte di lavoro.

Il dottore commercialista, amministratore della società a responsabilità limitata, risulta titolare di un reddito di lavoro autonomo. Egli può ricevere il rimborso delle spese relative alle missioni effettuate per conto della società e, conseguentemente, il rimborso chilometrico calcolato in base alle Tariffe stilate dall'ACI. Nell'ipotesi di utilizzo del sistema del rimborso a piè di lista, è richiesta la produzione e l'allegazione di documenti idonei per evitare possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria come, a titolo esemplificativo, i pedaggi autostradali, che giustificano l'effettuazione delle trasferte, al fine di garantirsi la possibilità di non computare le predette somme nell'ambito del reddito tassabile IRPEF (in capo al percettore) e di portarle in deduzione (in capo alla società erogante).

### 4.3 Il titolare di altri redditi di lavoro autonomo

Anche per il titolare di altri redditi di lavoro autonomo, in caso di adozione del sistema di rimborso analitico (o a piè di lista), le modalità di documentazione delle spese sono del tutto analoghe a quelle già viste per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante (si veda 3.1).

Tuttavia, nel caso delle spese per vitto e alloggio, il documento di spesa deve essere integrato con il nominativo e il codice fiscale del collaboratore che ha sostenuto la spesa e per accedere all'integrale detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa assoluta, è consentito l'utilizzo esclusivamente della fattura, con decorrenza dall'1/9/2008, secondo quanto ha indicato la circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008.

La nota delle spese effettuate dal titolare va presentata dal lavoratore al committente, una volta che è stata ultimata la prestazione che gli è stata commissionata.

Ai fini della presentazione del modello di dichiarazione dei redditi Unico, non occorre che il contribuente sia in grado di dimostrare le spese sostenute in quanto non gli è consentito dedurre analiticamente le spese sostenute, dal momento che è riconosciuta eventualmente una riduzione delle spese in misura forfetaria, nonché diversificata, a seconda della tipologia di reddito considerata ex art. 54, comma 8, del Testo unico delle imposte sui redditi:

- *per i redditi derivanti dall'utilizzazione economica da parte dell'autore o dell'inventore di opere dell'ingegno*, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, qualora non siano conseguiti nell'espletamento di imprese commerciali, nella misura del 25% (ovvero nella misura del 40%, se i corrispondenti compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore ai 35 anni);
- *per le partecipazioni agli utili da associazioni in partecipazione e dai contratti ex art. 2554, comma 1, c.c.*, salvo quando l'apporto è formato esclusivamente dalla prestazione di lavoro, nonché *per le partecipazioni agli utili di competenza dei soci*;
- *promotori e dei soci fondatori* di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, e *per le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia* non spetta alcuna riduzione a titolo di spese;
- *i redditi scaturenti dall'attività di levata dei protesti* esercitata dai segretari comunali conformemente alla legge n. 349/1973 beneficiano di una riduzione a forfait del 15%.

### 4.4 Il lavoratore autonomo occasionale

Con riferimento al sistema di rimborso a piè di lista, le modalità di documentazione delle spese sono analoghe a quelle già viste per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante (si veda 3.1).

Relativamente alle spese per vitto e alloggio, il documento di spesa deve essere integrato con il nominativo e il codice fiscale del collaboratore che ha sostenuto la spesa.

Tuttavia, l'integrale detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa assoluta è subordinata all'utilizzo della fattura come documento probatorio, con decorrenza dall'1/9/2008, secondo quanto ha asserito la circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008.

La nota delle spese effettuate va presentata dal lavoratore al committente, dopo che è stata portata a compimento la prestazione che gli è stata commissionata.

Ai fini della presentazione del modello di dichiarazione Unico e dell'evidenziazione delle spese inerenti sostenute, il contribuente è tenuto a compilare e a conservare un apposito prospetto riepilogativo dettagliato indicante distintamente per il reddito di natura occasionale, per ognuna delle operazioni

eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi e dei compensi, l'importo delle spese inerenti a ciascuna delle operazioni stesse e il reddito conseguito.

Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso all'Ufficio tributario competente, in caso di richiesta da parte di quest'ultimo.

### **4.5 Il professionista e l'artista**

In relazione al sistema di rimborso a piè di lista, le modalità di documentazione delle spese sono simili a quelle già viste per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante (si veda 3.1).

Relativamente alle spese per vitto e alloggio, il documento di spesa deve essere integrato con il nominativo e il codice fiscale del soggetto che ha sostenuto la spesa.

Si ricorda che l'integrale detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa assoluta è subordinata all'utilizzo della fattura come documento probatorio, con decorrenza dall'1/9/2008, secondo quanto ha chiarito l'Amministrazione finanziaria attraverso la circ. n. 53/E/2008.

La nota delle spese effettuate va presentata dal professionista al committente successivamente all'ultimazione della prestazione che gli è stata commissionata, allegandola alla fattura contenente le competenze di sua spettanza con riferimento all'incarico espletato.

### **4.6 L'agente e il rappresentante di commercio, il promotore finanziario e l'agente assicurativo**

In caso di utilizzo del metodo di rimborso a piè di lista, le modalità di documentazione delle spese sono identiche a quelle già viste per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante (si veda 3.1).

Relativamente alle spese per vitto e alloggio, il documento di spesa deve essere integrato con il nominativo e il codice fiscale del soggetto che ha sostenuto la spesa, tenendo presente, però, che l'accesso all'integrale detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa assoluta è subordinato all'impiego della fattura come documento probatorio, con decorrenza dall'1/9/2008, secondo quanto ha precisato l'Amministrazione finanziaria attraverso la circ. n. 53/E/2008.

La nota delle spese effettuate va presentata dall'agente o rappresentante o dal promotore finanziario o dall'agente assicurativo all'azienda mandante successivamente all'ultimazione della prestazione che gli è stata commissionata, allegandola alla fattura contenente le competenze di sua spettanza con riferimento all'incarico portato a compimento.

### **4.7 Lo sportivo dilettante**

Nel caso del metodo di rimborso a piè di lista, le modalità di documentazione delle spese sono analoghe a quelle già viste per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante (si veda 3.1).

Si ricorda che, per le spese per vitto e alloggio, il documento di spesa deve essere integrato con il nominativo e il codice fiscale del soggetto che ha sostenuto la spesa, tenendo conto della circostanza che, per la piena detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa assoluta, occorre tassativamente la fattura, con decorrenza dall'1/9/2008, secondo quanto ha puntualizzato la circ. Ag. Entr. n. 53/E/2008.

La nota delle spese effettuate va presentata dallo sportivo dilettante, una volta che ha completato la prestazione concordata.

## **4.8 Il volontario**

Quando viene scelto il rimborso analitico, le spese effettuate vanno documentate secondo le regole già esaminate per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante (si veda 3.1).

È opportuno sottolineare che, per le spese per vitto e alloggio, il documento di spesa va integrato con il nominativo e il codice fiscale del soggetto che ha sostenuto la spesa, tenendo presente che, per avvalersi della detrazione al 100% dell'imposta sul valore aggiunto relativa assoluta, occorre farsi rilasciare la fattura, con decorrenza dall'1/9/2008, secondo quanto ha chiarito l'Amministrazione finanziaria attraverso la circ. n. 53/E/2008. La specifica delle spese effettuate va presentata dal volontario, una volta che è stata adempiuta la prestazione concordata.

## 5. La lettera di incarico

---

### 5.1 Il dipendente, il co.co.co., il borsista e il tirocinante

#### 5.1.1 Generalità

Si premette, innanzitutto, che i rimborsi spese sono deducibili dal reddito del soggetto erogante a condizione che sussista una relazione tra la spesa sostenuta e il reddito in base al principio dell'inerenza.

Conseguentemente, è buona norma, anche se non è strettamente necessario, che il committente o il datore di lavoro rilasci un'autorizzazione formale alla trasferta (c.d. lettera di incarico).

L'autorizzazione alla trasferta, ai fini fiscali, può essere predisposta secondo due modalità:

- in via preventiva;
- in via successiva.

La lettera di incarico deve contenere i seguenti elementi:

- la data di inizio e quella di fine della trasferta;
- il luogo di effettuazione della trasferta;
- le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione.

Si precisa che, al fine di erogare l'indennità chilometrica per le trasferte effettuate fuori dal Comune dove il dipendente, o il collaboratore coordinato e continuativo o il borsista o il tirocinante ha la sede di lavoro, non è necessario che il datore di lavoro o il committente rilasci un'espressa autorizzazione scritta contenente i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio allo scopo di consentire l'esclusione dell'indennità chilometrica dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o assimilato a quello di lavoro dipendente.

#### 5.1.2 La documentazione probatoria dell'indennità di trasferta esente dall'IRPEF

Al fine di impedire l'insorgere di problemi sul riconoscimento del beneficio dell'esenzione parziale da imposizione per l'indennità di trasferta ai sensi dell'art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986, in sede di svolgimento delle operazioni di verifica da parte degli Uffici finanziari, è opportuno conservare l'apposita documentazione afferente alla trasferta medesima.

Si reputa che costituisca documentazione idonea allo scopo indicato:

- la lettera di incarico;
- l'autorizzazione all'utilizzo della propria autovettura;
- in generale, tutta la corrispondenza intrattenuta con i clienti e i fornitori nella quale viene evidenziata la necessità di uno spostamento del dipendente o del collaboratore nell'interesse e per conto del datore di lavoro o del committente.



#### Esempio

A un lavoratore subordinato sono rimborsate dal datore di lavoro le spese che si ricollegano alle trasferte effettuate fuori del Comune sede di lavoro con il sistema dell'indennità di tra-

sferta forfetaria che risulta esente fino alla misura giornaliera di euro 46,48, se si tratta di trasferte effettuate in Italia, e di euro 77,47, se si tratta di trasferte effettuate all'estero.

Per provare sia l'effettuazione delle trasferte sia la circostanza che queste sono avvenute fuori dal territorio comunale al fine di fruire dell'esenzione da tassazione ex art. 51, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi, è raccomandabile utilizzare tutta la documentazione probatoria della trasferta come lo scambio di corrispondenza tra il datore di lavoro e i clienti o fornitori che attesta la necessità della trasferta del lavoratore, nonché la lettera di incarico e l'autorizzazione all'impiego dell'auto del dipendente.

## 5.2 L'amministratore e il socio

Per gli amministratori *titolari di un reddito di lavoro autonomo*, si applica la disciplina sui rimborsi spese prevista per gli artisti e i professionisti, alla quale si fa, pertanto, espresso riferimento (si veda 4.5).

Per gli amministratori *titolari di un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente*, valgono le stesse regole previste per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante, alle quali si rimanda (si veda 4.1).

È sempre consigliabile l'assunzione di una deliberazione (determina) da parte dell'organo amministrativo che autorizza l'effettuazione della trasferta e che riporta il periodo di svolgimento della trasferta, le modalità e il luogo di svolgimento e le motivazioni che la giustificano.



### Esempio

Un geometra libero professionista, oltre a esplicitare regolarmente la libera professione con partita IVA, è anche socio e amministratore di una società a responsabilità limitata. Per lo svolgimento di entrambe le attività di professionista e di amministratore, impiega regolarmente la propria autovettura nel corso delle trasferte di lavoro.

Il geometra, amministratore della società a responsabilità limitata, risulta titolare di un reddito di lavoro autonomo. Egli può ricevere il rimborso delle spese relative alle missioni effettuate per conto della società e, conseguentemente, il rimborso chilometrico calcolato in base alle Tariffe elaborate dall'ACI. Dal momento che si tratta di unico socio e di unico amministratore, è consigliabile che venga adottata una specifica deliberazione da riportare nel libro delle deliberazioni dell'amministratore unico, che deve essere previamente vidimato. Tale deliberazione deve contenere la previsione dell'erogazione dei rimborsi a piè di lista in occasione delle missioni effettuate in nome e per conto della società amministrata.

## 5.3 Il titolare di altri redditi di lavoro autonomo

Pur non essendo richiesta la lettera d'incarico per l'espletamento di una specifica missione o trasferta, si ritiene opportuno il suo rilascio al fine di giustificare in sede di accertamento le spese sostenute, secondo le modalità viste per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante, alle quali si fa esplicito rinvio (si veda 4.1).

## 5.4 Il lavoratore autonomo occasionale

Anche in tale fattispecie, non è necessario il rilascio della lettera d'incarico per lo svolgimento di una specifica trasferta.

Ciononostante, si ravvisa l'opportunità dell'emissione per l'eventualità di verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo le modalità già viste per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante, alle quali si fa esplicito rimando (si veda 4.1).

### **5.5 Il professionista e l'artista**

Pur non essendo affermata né dal Legislatore né dalla prassi la necessità della lettera d'incarico per l'espletamento di una ben determinata trasferta, è opportuno che sia rilasciato tale documento al fine di costituire un'idonea prova delle spese effettuate in caso di attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Quanto agli elementi e alle modalità di emissione della lettera di incarico, valgono le istruzioni operative esaminate per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante, alle quali si fa esplicito rimando (si veda 4.1).

### **5.6 L'agente e il rappresentante di commercio, il promotore finanziario e l'agente assicurativo**

È opportuno, anche se non obbligatorio, che sia rilasciata la lettera d'incarico al fine di costituire una valida prova delle spese effettuate per l'eventualità di effettuazione di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per gli elementi e le modalità di emissione della lettera di incarico, valgono le istruzioni operative esaminate per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante, alle quali si fa esplicito rimando (si veda 4.1).

### **5.7 Lo sportivo dilettante**

Pur non essendo affermata né dal Legislatore né dalla prassi la necessità della lettera d'incarico per l'espletamento di una ben determinata trasferta, è opportuno il suo rilascio, tenendo presente che, in relazione agli elementi e alle modalità di emissione della lettera di incarico, si applicano le direttive esposte per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante, alle quali, pertanto, si rinvia (si veda 4.1).

### **5.8 Il volontario**

Anche in tale fattispecie, si evidenzia l'opportunità di rilasciare la lettera d'incarico per costituire un'idonea prova delle spese effettuate in occasione di verifiche fiscali.

Con riferimento agli elementi e alle modalità di emissione della lettera di incarico, valgono le istruzioni concrete in precedenza esaminate per il dipendente, il collaboratore coordinato e continuativo, il borsista e il tirocinante, alle quali si fa esplicito rimando (si veda 4.1).

**Tabella riassuntiva. Riepilogo sulla sussistenza o meno dell'obbligo del rilascio della lettera d'incarico, nonché sulle eventuali modalità di presentazione e sull'eventuale contenuto, a seconda del tipo di soggetto che percepisce il rimborso spese**



Soggetto percettore	Necessità della lettera di incarico	Contenuto della lettera d'incarico	Modalità di presentazione
Dipendente	Sì.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Co.co.co.	Sì.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Borsista e tirocinante	Sì.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Amministratore titolare di un reddito di lavoro autonomo	No, ma è opportuno il suo rilascio.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Amministratore titolare di un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente	Sì.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Amministratore titolare di altri redditi di lavoro autonomo	No, ma è opportuno il suo rilascio.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Socio	No, ma è opportuno il suo rilascio.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgi-	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.



<b>Soggetto percettore</b>	<b>Necessità della lettera di incarico</b>	<b>Contenuto della lettera d'incarico</b>	<b>Modalità di presentazione</b>
		mento della trasferta e la motivazione della trasferta.	
Lavoratore autonomo occasionale	No, ma è opportuno il suo rilascio.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Professionista e artista	No, ma è opportuno il suo rilascio.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Agente e rappresentante di commercio, promotore finanziario e agente assicurativo	No, ma è opportuno il suo rilascio.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Sportivo dilettante	No, ma è opportuno il suo rilascio.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.
Volontario	No, ma è opportuno il suo rilascio.	Deve riportare la data di inizio e di fine della trasferta, il luogo di effettuazione della trasferta, nonché le modalità di svolgimento della trasferta e la motivazione della trasferta.	Prima o dopo l'effettuazione della trasferta.

## 6. Appendice – Formulario

### 6.1 Richiesta di rimborso del dipendente o co.co.co. per trasferte fuori dal Comune

Alla ditta <.....>

<.....>

<.....>

<.....>

Il/La sottoscritto/a <.....> C.F. <.....> residente in <.....> via <.....> n. <.....> in qualità di <.....> della Vs. azienda, in relazione all'incarico di trasferta/missione per esigenza di servizio svolto a <.....> nei giorni <.....>, dichiara, sotto la propria personale responsabilità, di aver sostenuto le seguenti spese documentate per gli importi indicati e di aver effettivamente percorso i chilometri riportati:



Data di sostenimento	Descrizione della spesa (indennità di trasferta per giorni <.....> a € /g, spese di viaggio per km <.....> a € /km, spese per vitto, ecc.)	Ammontare (€)
	Totale	

<.....>, lì <.....>

<.....> [Firma del dipendente o collaboratore o co.co.co.]

### 6.2 Richiesta di rimborso delle spese non documentate del dipendente o co.co.co.

Alla ditta / studio / ente <.....>

<.....>

<.....>

<.....>

Il/La sottoscritto/a <.....> C.F. <.....> residente in <.....> via <.....> n. <.....> in qualità di <.....> della Vs. azienda, in relazione all'incarico di trasferta/missione per esigenza di servizio svolto a <.....> nei giorni <.....>, dichiara, sotto la propria personale responsabilità, di aver sostenuto le seguenti spese non documentate per gli importi indicati:



Data di sostenimento	Descrizione della spesa	Ammontare (€)
	Totale	

<.....>, lì <.....>

<.....> [Firma del dipendente o collaboratore o co.co.co.]

### 6.3 Richiesta di rimborso dell'amministratore

Alla società / ente <.....>

<.....>

<.....>

<.....>

Il/La sottoscritto/a <.....> C.F. <.....> residente in <.....> via <.....> n. <.....> in qualità di amministratore della Vs. azienda, in relazione all'incarico di trasferta/missione conferito il <.....> con atto <.....> [*delibera assembleare o delibera del consiglio di amministrazione ovvero lettera di nomina o convenzione e via dicendo*], chiede il rimborso delle seguenti spese per gli importi indicati.

Il/La sottoscritto/a dichiara, sotto la propria personale responsabilità, di avere realmente sostenuto le spese documentate sopra descritte.



Data di effettuazione	Descrizione della spesa	Ammontare (€)
	Totale	
Auto utilizzata in proprietà o noleggio: <.....> Tipo: <.....> Targa: <.....> Km percorsi: <.....>		

<.....>, lì <.....>

<.....> [Firma dell'amministratore]

### 6.4 Richiesta di rimborso spese del professionista

Egr. sig./società/ente <.....>

<.....>

<.....>

<.....>

Il/La sottoscritto/a <.....> C.F. <.....> residente in <.....> via <.....> n. <.....> in relazione all'incarico di trasferta/missione conferito il <.....> con lettera di incarico, chiede il rimborso delle seguenti spese per gli importi indicati:



Data di effettuazione	Descrizione della spesa	Ammontare (€)
	Totale	
	Bollo di € 2,00 per importi superiori a € 77,47	
	Totale rimborso spese	
Operazione fuori campo IVA ex art. 15, comma 1, n. 3, del d.P.R. n. 633/1972d.P.R. n. 633/1972		

Il/La sottoscritto/a allega la seguente documentazione di spesa in originale:

<.....>

<.....>, lì <.....>

<.....> [Firma del professionista]

## 6.5 Richiesta di rimborso spese dello sportivo dilettante

All'associazione / società sportiva <.....>

<.....>

<.....>

<.....>

Il/La sottoscritto/a <.....> C.F. <.....> residente in <.....> via <.....> n. <.....> in relazione all'incarico relativo alla manifestazione sportiva [o altro evento sportivo] svoltasi a <.....> nei giorni <.....> con autorizzazione all'utilizzo dell'auto propria: <.....>, tipo: <.....>, cavalli fiscali: <.....>, targa: <.....>, chiede il rimborso delle seguenti spese documentate:



Data di sostenimento	Percorsi effettuati con l'auto propria ed altre spese documentate	Km	€/km	Ammontare (€)
	Totale			

Il/La sottoscritto/a dichiara, sotto la propria personale responsabilità, di avere realmente sostenuto le spese documentate suindicate e di aver percorso i chilometri sopra descritti.

<.....>, lì <.....>

<.....> [Firma dello sportivo dilettante]

## 6.6 Richiesta di rimborso spese del volontario

All'ente/organizzazione di volontariato <.....>

<.....>

<.....>

<.....>

Il/La sottoscritto/a <.....> C.F. <.....> residente in <.....> via <.....> n. <.....> in relazione all'incarico di trasferta/missione svolto conferito il <.....> con atto <.....> (delibera dell'organo amministrativo), chiede il rimborso delle seguenti spese documentate:



Data di sostenimento	Descrizione della spesa	Ammontare (€)
	Totale	

Il/La sottoscritto/a dichiara, sotto la propria personale responsabilità, di avere realmente sostenuto le spese documentate sopra descritte.

<.....>, lì <.....>

<.....> [Firma del volontario]



## 6.8 Ricevuta del lavoratore autonomo occasionale

### RICEVUTA PER COMPENSO DA PRESTAZIONE DI LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE

Spett. le <.....> Sede <.....> Codice fiscale <.....> Partita IVA <.....>																			
<b>Collaboratore</b> <.....> Nome e cognome <.....> Luogo e data di nascita <.....> Domiciliato in <.....> Codice Fiscale <.....>	<b>Ricevuta N. &lt;.....&gt; del &lt;.....&gt;</b>																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left; width: 70%;">Descrizione della prestazione:</th> <th style="text-align: right; width: 30%;">Corrispettivo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A) Compenso per prestazione tecnica di natura occasionale</td> <td style="text-align: right;">€ &lt;.....&gt;</td> </tr> <tr> <td>B) Indennità chilometrica</td> <td style="text-align: right;">€ &lt;.....&gt;</td> </tr> <tr> <td>C) Totale lordo [A) + B)]</td> <td style="text-align: right;">€ &lt;.....&gt;</td> </tr> <tr> <td>D) Ritenuta d'acconto 20% su C)</td> <td style="text-align: right;">€ &lt;.....&gt;</td> </tr> <tr> <td>E) Base imponibile per (eventuale) ritenuta INPS</td> <td style="text-align: right;">€ &lt;.....&gt;</td> </tr> <tr> <td>F) 1/3 ritenuta INPS collaboratore</td> <td style="text-align: right;">€ &lt;.....&gt;</td> </tr> <tr> <td>G) Anticipazioni documentate in nome e per conto del committente</td> <td style="text-align: right;">€ &lt;.....&gt;</td> </tr> <tr> <td><b>H) Totale compenso netto da pagare [C) - D) - F) + G)] =</b></td> <td style="text-align: right;"><b>€ &lt;.....&gt;</b></td> </tr> </tbody> </table>	Descrizione della prestazione:	Corrispettivo	A) Compenso per prestazione tecnica di natura occasionale	€ <.....>	B) Indennità chilometrica	€ <.....>	C) Totale lordo [A) + B)]	€ <.....>	D) Ritenuta d'acconto 20% su C)	€ <.....>	E) Base imponibile per (eventuale) ritenuta INPS	€ <.....>	F) 1/3 ritenuta INPS collaboratore	€ <.....>	G) Anticipazioni documentate in nome e per conto del committente	€ <.....>	<b>H) Totale compenso netto da pagare [C) - D) - F) + G)] =</b>	<b>€ &lt;.....&gt;</b>	
Descrizione della prestazione:	Corrispettivo																		
A) Compenso per prestazione tecnica di natura occasionale	€ <.....>																		
B) Indennità chilometrica	€ <.....>																		
C) Totale lordo [A) + B)]	€ <.....>																		
D) Ritenuta d'acconto 20% su C)	€ <.....>																		
E) Base imponibile per (eventuale) ritenuta INPS	€ <.....>																		
F) 1/3 ritenuta INPS collaboratore	€ <.....>																		
G) Anticipazioni documentate in nome e per conto del committente	€ <.....>																		
<b>H) Totale compenso netto da pagare [C) - D) - F) + G)] =</b>	<b>€ &lt;.....&gt;</b>																		
Per quietanza Firma del collaboratore <.....>																			

#### Marca da bollo da € 2,00 per importi superiori a € 77,47

N.B. Tale compenso:

- è escluso dal campo IVA ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 633/1972;
- è soggetto a ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 600/1973;
- non rientra tra i redditi derivanti da prestazioni coordinate e continuative;
- viene fiscalmente inquadrato tra i redditi diversi di cui all'art. 67 del T.U.I.R., in quanto deriva da una prestazione di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 2222 c.c. svolta occasionalmente;
- è assoggettato a contributo previdenziale ai sensi dell'art. 44 del d.l. n. 269/2003 in quanto nel corso dell'anno solare il totale dei compensi ricevuti dal prestatore supera l'importo di € 5.000,00: SI/NO.

## 6.9 Ricevuta dello sportivo dilettante

### RICEVUTA PER COMPENSO DELLO SPORTIVO DILETTANTE

Spett. le Associazione sportiva/Società sportiva <.....>	
Sede <.....>	
Codice fiscale <.....>	
Partita IVA <.....>	
<b>Atleta</b>	<b>Ricevuta N. &lt;.....&gt; del &lt;.....&gt;</b>
<.....>	
Nome e cognome	
<.....>	
Luogo e data di nascita	
<.....>	
Domiciliato in	
<.....>	
Codice Fiscale	
<.....>	
Descrizione delle prestazioni sportive e dei rimborsi forfetari:	Corrispettivo
A) Compenso per prestazione sportiva	€ <.....>
B) Rimborso forfetario (rimborso chilometrico)	€ <.....>
C) Totale prestazioni sportive e rimborsi forfetari (A) + B]	€ <.....>
D) Ritenuta IRPEF d'acconto/d'imposta del <.....>% su C)	€ <.....>
E) Addizionale regionale IRPEF del <.....>% su C)	€ <.....>
F) Addizionale comunale IRPEF del <.....>% su C)	€ <.....>
<b>G) Totale compenso netto da pagare [C) – D) – E) – F)] =</b>	<b>€ &lt;.....&gt;</b>
Per quietanza	
Firma dello sportivo dilettante <.....>	

Marca da bollo da € 2,00 per importi superiori a € 77,47

## 6.10 Lettera d'incarico

Si incarica il sig./la sig.ra <.....> C.F. <.....> in qualità di <.....> della ns. azienda a svolgere, per ns. ordine e conto, la seguente trasferta/missione per esigenza di servizio:

<.....>;

nella località <.....>;

motivo della missione: <.....>;

nel periodo dal <.....> al <.....> utilizzando come mezzo di trasporto:

- Automezzo proprio
- Automezzo aziendale
- Treno
- Aereo
- Altro <.....>

Con le seguenti modalità:

<.....>

<.....>, lì <.....>

<.....> [Timbro e firma dell'azienda]

**N.B.** Per gli automezzi propri o noleggiati, la spesa deducibile è limitata, per le imprese, rispettivamente al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cv fiscali (o 20 cv se diesel).

### 6.11 Nota spese dipendenti, collaboratori e professionisti con due metodi alternativi ACI

Sistemi di rimborso		Metodo misto	
<b>Tipologia di trasferta</b> Nel COMUNE      FUORI del Comune	<b>Metodo forfettario</b>	<b>Esente da IRPEF</b>	<b>Imponibile IRPEF</b>
	<b>Metodo analitico o a piè di lista</b>	<b>Esente da IRPEF</b>	<b>Imponibile IRPEF</b>
	<b>Metodo forfettario</b>	<b>Esente da IRPEF</b>	<b>Imponibile IRPEF</b>
	<b>Metodo misto</b>	<b>Esente da IRPEF</b>	<b>Imponibile IRPEF</b>
<b>Metodi di rimborso spese consentiti dal Fisco</b> Metodo forfettario Metodo analitico o a piè di lista Metodo misto	L'indennità di trasferta: fino a 44,45 euro ovvero 77,47 euro al giorno.  Viaggio e trasporto  Rimborsi mensili  Le altre spese rimborsate	HP1: <b>Vitto</b> erogato fornito dal committente.  L'indennità di trasferta: fino a 30,99 euro ovvero 51,76 euro al giorno.  Viaggio e trasporto  Alloggio  Le altre spese rimborsate	HP2: <b>Alloggio erogato</b> fornito dal committente.  L'indennità di trasferta: fino a 30,99 euro ovvero 51,76 euro al giorno.  Viaggio e trasporto  Vitto  Le altre spese rimborsate
L'eventuale eccedenza  Le altre spese rimborsate	HP3: <b>Vitto e alloggio erogati</b> forniti dal committente.  L'indennità di trasferta: fino a 15,49 euro ovvero 25,82 euro al giorno.  Viaggio e trasporto  Le altre spese rimborsate	L'eventuale eccedenza  Le altre spese rimborsate	L'eventuale eccedenza  Le altre spese rimborsate



RICHIESTA DI RIMBORSO SPESE anticipate dal dipendente PER CONTO della IMPRESA XY: documentate da fatture, ricevute fiscali integrate o scontrini fiscali "parlanti" e da allegare in originale.						
Vitto & Alloggio		VITTO e ALLOGGIO				
N.	Data	Descrizione				TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Viaggio & T.		VIAGGIO e TRASPORTO (biglietti obliterati, ricevute taxi e parcheggio)				
N.	Data	Descrizione				TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Auto		RIMBORSO CHILOMETRICO (auto propria)				
N.	Data	Cliente - Luogo trasferta	N. tratto fatto	KM	Tariffa ACI	TOTALE
						-
						-
						-
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Auto		SCHEDE CARBURANTE (auto aziendale)				
N.	Data	Marca e modello			TARGA	TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Auto		PEDAGGI AUTOSTRADALI				
N.	Data	Percorso dei pedaggi autostradali				TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Ecc.		ALTRE SPESE (lavanderia, telefono, ecc.)				
N.	Data	Descrizione				TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
					Subtotale "NOTA SPESE":	
					ANTICIPAZIONI DA CASSA O FONDO SPESE AZIENDALE:	
					Conto CoGe:	
					TOTALE DA CONGUAGLIARE:	-
					Conto CoGe:	
Eventuali note: _____						
Il sottoscritto, sotto la propria responsabilità, dichiara che le spese sopra elencate e i chilometri percorsi sono inerenti all'incarico affidatogli e corrispondono alla realtà.						
Data _____		Firma dipendente _____				

## NOTA SPESE del COLLABORATORE

LETTERA DI INCARICO			
Mese e Anno /			
Spazio riservato per l'ufficio amministrativo:		N. Doc. _____	Data Doc. _____
Comittente / Ente _____		Collaboratore _____	
Indirizzo _____ Via _____ / Città _____ P.IVA e C.F. _____		Codice Fiscale _____	
La S.V. è incaricata di recarsi in _____ per eseguire le seguenti prestazioni:			
Dato della missione:		dal _____	al _____
Trasferite (barriere):		nel COMUNE _____	
Utilizzo mezzo proprio (barriere):		SI _____	NO _____
Specificare i seguenti dati:			
Marca e Modello:		Targa: _____	
Alimentazione: _____		Altre (specificare): _____	
Cavità Fischi: _____		BCH _____	
Km percorsi nella trasferta _____		Km medi annui _____	
Tariffa ACl più prossima _____		Fringe benefit annuale da _____	
in Km medi annui _____		Tariffario ACl _____	
CF Max fiscalmente deducibile per il Comittente _____		17 CF se Diritto _____	25 CF se Diritto _____
Tariffa ACl deducibile per il Comittente _____		[ CF Max ] _____	
Parte fissa del Rimborso Kirastrico _____		= [ Tariffa ACl ] + [ CF ] x [ CF Max ]	
Parte proporzionale del Rimborso Kirastrico _____		= Fringe benefit annuale / 365 * gg. Trasferta	
Rimborso Kirastrico Totale da rimborsare _____		= Tariffa ACl dei Km medi annui * Km percorsi nella trasferta	

NB: Per gli automezzi propri o noleggiati, lo spendo conducente è limitato, per lo stesso dipendente, al costo di percorrenza e alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali o 25 cv diesel.

Direzione consigliere \_\_\_\_\_  
 Data \_\_\_\_\_ Partecipato da (Ente) \_\_\_\_\_

**RICHIESTA DI RIMBORSO SPESE anticipate dal collaboratore IN NOME E PER CONTO della IMPRESA XY: documentate con fatture, ricevute fiscali integrate o scontrini fiscali "parlanti" e da allegare in originale.**

Il sottoscritto, in relazione all'incarico che precede, chiede il rimborso delle seguenti spese:

Vitto & Alloggio		VITTO e ALLOGGIO				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
SUBTOTALI:						
Conto CoGe:						
Vitto & Alloggio		VITTO e ALLOGGIO in occasione di fiere, mostre e manifestazioni (spese di rappresentanza)				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
SUBTOTALI:						
Conto CoGe:						
Viaggio & T.		VIAGGIO e TRASPORTO				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
SUBTOTALI:						
Conto CoGe:						
Ecc.		ALTRE SPESE (lavanderia, telefono, bar, ecc.)				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
SUBTOTALI:						
Conto CoGe:						

RICHIESTA DI RIMBORSO SPESE anticipate dal collaboratore PER CONTO della IMPRESA XY: documentate da <u>fatture</u> , <u>ricevute fiscali integrate</u> o <u>scontrini fiscali "parlanti"</u> e da allegare in originale.						
Vitto & Alloggio		VITTO e ALLOGGIO				
N.	Data	Descrizione				TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Viaggio & T.		VIAGGIO e TRASPORTO (biglietti obliterati, ricevute taxi e parcheggio)				
N.	Data	Descrizione				TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Auto		RIMBORSO CHILOMETRICO (auto propria)				
N.	Data	Cliente - Luogo trasferta	N. tratte fatte	KM	Tariffa ACI	TOTALE
						-
						-
						-
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Auto		SCHEMA CARBURANTE (auto aziendale)				
N.	Data	Marca e modello			TARGA	TOTALE
					SUBTOTALI:	-
Auto		PEDAGGI AUTOSTRADALI (ricevute fiscali integrate)				
N.	Data	Percorso dei pedaggi autostradali				TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
Ecc.		ALTRE SPESE (lavanderia, telefono, ecc.)				
N.	Data	Descrizione				TOTALE
					SUBTOTALI:	-
					Conto CoGe:	
					Subtotale "NOTA SPESE":	-
					ANTICIPAZIONI DA CASSA O FONDO SPESE AZIENDALE	
					Conto CoGe:	
					TOTALE DA CONGUAGLIARE	-
					Conto CoGe:	
Eventuali note: _____						
Il sottoscritto, sotto la propria responsabilità, dichiara che le spese sopra elencate e i chilometri percorsi sono inerenti all'incarico affidatogli e corrispondono alla realtà.						
Data _____		Firma collaboratore _____				

<b>NOTA SPESE del PROFESSIONISTA</b>			
<b>LETTERA DI INCARICO</b>			
<b>Mese e Anno</b> /			
<b>Spazio riservato per l'ufficio amministrativo:</b>	<b>N. Doc.</b>	<b>Data Doc.</b>	
<small>Committente / Ente</small>	<small>Professionista</small>		
Impresa _____ Via _____, Città _____ P.IVA e C.F. _____	_____ Codice fiscale: _____		
La S.V. è incaricata dalla es. Società in qualità di professionista a svolgere, per sé, ordine e conto, presso la Ditta _____ La S.V. è incaricata di recarsi in: _____ per eseguire la seguente prestazione: _____			
<b>Durata della missione:</b>	dal	al	n. gg. Trasferita:
<b>Trasferita (barrare):</b>	nel COMUNE		FUORI del Comune
<b>Utilizzo mezzo proprio (barrare):</b>	SI	NO	
<b>Specificare i seguenti dati:</b>			
<small>Marca e Modello:</small>			<small>Target:</small>
<small>Alimentazione:</small>	Benzina	Diesel	<small>Altro (specificare):</small>
<small>Cavalli Fiscali:</small>			(CP)
	<small>Km percorsi nella trasferta</small>	<small>Km eveti annuali</small>	<small>Tariffa ACI (più prossima al Km eveti annuali)</small>
<b>Metodo 1</b>	<small>CF Max fiscalmente deducibile per il Committente</small>	17 CP se Benzina	28 CP se Diesel
	<small>Tariffa ACI deducibile per il Committente</small>	= [ Tariffa ACI ] * [ CP ] * [ CF Max ]	
<b>Metodo 2 (alternativo)</b>	<small>Parte fissa del Rimborsio Kinetrico:</small>	-	= Fringe benefit annuale / 365 * gg. Trasferita
	<small>Parte proporzionale del Rimborsio Kinetrico</small>	-	= Tariffa ACI del Km eveti annuali * Km percorsi nella trasferta
	<small>Rimborsio Kinetrico Totale da rimborsare</small>	-	
NB: Per gli autoveicoli propri o noleggiati, la spesa deducibile è limitata, per le imprese, rispettivamente al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali o 30 se diesel.			
<b>Itinerario consigliato:</b>			
<small>Data</small>	<small>Autorizzato da (firma)</small>		

**RICHIESTA DI RIMBORSO SPESE anticipate dal professionista IN NOME E PER CONTO del Committente: documentate con fatture, ricevute fiscali integrate o scontrini fiscali "parlanti" intestati al COMMITTENTE e da allegare in ORIGINALE.**

Il sottoscritto, in relazione all'incarico che precede, chiede il rimborso delle seguenti spese:

Vitto & Alloggio		VITTO e ALLOGGIO				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
						-
						-
						-
SUBTOTALI:			-		-	-
Conto CoGe:						

Vitto & Alloggio		VITTO e ALLOGGIO in occasione di fiere, mostre e manifestazioni (spese di rappresentanza)				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
					-	-
						-
						-
SUBTOTALI:					-	-
Conto CoGe:						

Viaggio & T.		VIAGGIO e TRASPORTO				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
						-
						-
						-
SUBTOTALI:			-		-	-
Conto CoGe:						

Ecc.		ALTRE SPESE (lavanderia, telefono, bar, ecc.)				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
					-	-
						-
						-
SUBTOTALI:			-		-	-
Conto CoGe:						

RICHIESTA DI RIMBORSO SPESE anticipate dal professionista PER CONTO del Committente: documentate con fatture, ricevute fiscali integrate o scontrini fiscali "parlanti" intestati al PROFESSIONISTA e da allegare in COPIA.						
Vitto & Alloggio		VITTO e ALLOGGIO				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
						-
						-
SUBTOTALI:			-		-	-
Conto CoGe:						
Viaggio & T.		VIAGGIO E TRASPORTO (biglietti obliterati, ricevute taxi e parcheggio)				
N.	Data	Descrizione				TOTALE
SUBTOTALI:						-
Conto CoGe:						
Auto		RIMBORSO CHILOMETRICO (auto propria)				
N.	Data	Cliente - Luogo trasferta	N. tratto fatto	KM	Tariffa ACI	TOTALE
						-
						-
						-
SUBTOTALI:						-
Conto CoGe:						
Ecc.		ALTRE SPESE (lavanderia, telefono, bar, ecc.)				
N.	Data	Ragione sociale	Imponibile	Aliquota %	IVA	TOTALE
						-
						-
SUBTOTALI:			-		-	-
Conto CoGe:						
Subtotale "NOTA SPESE":						-
ANTICIPAZIONI DA CASSA O FONDO SPESE AZIENDALE:						
Conto CoGe:						
TOTALE DA CONGUAGLIARE						-
Conto CoGe:						
Eventuali note: _____						
Il sottoscritto, sotto la propria responsabilità, dichiara che le spese sopra elencate e i chilometri percorsi sono inerenti all'incarico affidatogli e corrispondono alla realtà.						
Data: _____		Firma professionista: _____				

## 6.12 Lettera incarico volontario sportivo

Spett.le Ente ASD/SSD

### OGGETTO: Disponibilità a svolgere attività di volontariato per Ente ASD/SSD

Io sottoscritto/a.....

Nato/a a..... il ... /.../.... residente a.....

in Via/Piazza..... n. ....

C.F. ....

con la presente sono a richiedere di poter svolgere attività di volontariato dell'Ente ADD/SSD, avendo tempo libero disponibile e volendo offrirlo a favore della comunità e dello sport.

A tal fine dichiaro:

1. il carattere della spontaneità della mia prestazione
2. la gratuità della mia prestazione
3. di essere a conoscenza dell'incompatibilità della mia prestazione con qualsiasi rapporto di lavoro nell'ambito di Codesto Ente
4. di essere a conoscenza che per la prestazione resa sarò coperto da assicurazione di responsabilità civile e infortuni (RC)

5. di essere a conoscenza della delibera/verbale/regolamento assunta/o dall'organo sociale competente in merito alle tipologie di spese e relativi limiti riconosciuti all'attività di volontariato. Sono altresì a conoscenza che per l'attività svolta è ammesso il rimborso delle spese (se autocertificate solo fino ad un max di euro ..... mensili) relative a vitto, alloggio viaggio e trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del sottoscritto che non produrrò ma che conserverò agli atti in caso di eventuali verifiche
6. di essere a conoscenza che i rimborsi spese non concorrono a formare il reddito del sottoscritto

A tal fine segnalo che sono disponibile a svolgere i seguenti servizi di volontario sportivo: .....  
(N.B.: l'attività deve essere ricondotta alle attività sportive).

Cordiali saluti.

Luogo e data .....

Il/la volontario/a

Al/alla Volontario/a

#### **LETTERA DI INCARICO PER ATTIVITÀ DI VOLONTARIATO SPORTIVO**

Gent. Sig./Sig. ra

in accoglimento della Sua richiesta di prestare la Sua attività a titolo volontaristico, il Consiglio Direttivo ha deliberato di ammetterLa a far parte della ASD/SSD, in qualità di volontario/a.

Come volontario/a Lei ci ha dichiarato di impegnarsi a prestare attività personale, spontanea e gratuita per le finalità della nostra ASD/SSD esclusivamente per fini di solidarietà, con le modalità e seguendo le direttive che Le saranno comunicate dal nostro Presidente o da chi sarà stato a tal fine incaricato.

È esclusa la sussistenza di qualsiasi forma di lavoro subordinato o autonomo.

Eventuali spese preventivamente autorizzate e giustificate dal Presidente da Lei sostenute Le saranno rimborsate dalla ASD/SSD nei limiti previsti dal Regolamento/Verbale che Lei ha già visionato e approvato (autocertificate fino ad un max di euro ... mensili) relative a spese in trasferta per vitto, alloggio viaggio e trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate per conto della scrivente.

La invitiamo a restituirci l'allegata copia della presente, da Lei sottoscritta per consenso ed accettazione, e compilata dei dati necessari, corredata della fotocopia del suo documento di identità, anche al fine di attivare la polizza RCT e di provvedere al Suo tesseramento.

Coi migliori saluti e un ringraziamento speciale per aver scelto di operare come volontario per la nostra ASD/SSD.

Luogo e data.

Il/la Presidente

Cognome..... Nome..... Nato a Il  
..... Indirizzo Via ..... Città..... cap.....  
Prov..... Telefono fisso ..... cell La tua e-  
mail.....

C.F Allegato: fotocopia della carta di identità

CONSENSO PRIVACY. Ai sensi della normativa in materia di protezione dei dati personali (Regolamento Europeo GDPR 679/2016), dichiaro di essere informato/a che i miei dati saranno trattati secondo correttezza e adottando tutte le misure necessarie a garantirne la massima riservatezza. Acconsento pertanto al trattamento e alla comunicazione dei miei dati personali secondo le modalità sopra indicate.

....., il .....

Per consenso e accettazione  
Il/la volontario/a