



Trasferte

 Fonti / Legge nazionale

Decreto del Presidente della Repubblica - 22/12/1986 - n. 917 - Gazzetta Uff. 31/12/1986, n. 302

Articolo 51

Determinazione del reddito di lavoro dipendente 12 (A).

[TESTO POST RIFORMA 2004]

[Ex Art. 48]

1. Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono (B).

2. Non concorrono a formare il reddito:

a) i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni dei contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, o di regolamento aziendale, iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti, per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e-ter) 34(C);

[b) le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori nel periodo d'imposta a lire 500.000, nonché i sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente e quelli corrisposti a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto-legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172;] 5

c) le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi; le prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto fino all'importo complessivo

giornaliero di euro 4, aumentato a euro 8 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica; le indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione fino all'importo complessivo giornaliero di euro 5,29 6;

d) le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici;

d-bis) le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 127;

e) i compensi reversibili di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'art. 47 8;

f) l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100 (H)9

f-bis) le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari (D) 10;

f-ter) le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12 11;

f-quater) i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti e dei loro familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel medesimo articolo 12, comma 2, per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 27 ottobre 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie 12.

g) il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a lire 4 milioni, a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione; qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione 13;

[g-bis) la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente, a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta; se le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 10 per cento, la predetta differenza concorre in ogni caso interamente a formare il reddito;] 14

h) le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'art. 10 e alle condizioni ivi previste, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie di cui allo stesso art. 10, comma 1, lettera b). Gli importi delle predette somme ed erogazioni devono essere attestate dal datore di lavoro;

i) le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.

i-bis) le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive della medesima, per il periodo successivo alla prima scadenza utile per il pensionamento di anzianità, dopo aver maturato i requisiti minimi secondo la vigente normativa 15. (E)

2- bis . Le disposizioni di cui alle lettere g) e g-bis) del comma 2 si applicano esclusivamente alle azioni emesse dall'impresa con la quale il contribuente intrattiene il rapporto di lavoro, nonché a quelle emesse da società che direttamente o indirettamente, controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. La disposizione di cui alla lettera g-bis) del comma 2 si rende applicabile esclusivamente quando ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

a) che l'opzione sia esercitabile non prima che siano scaduti tre anni dalla sua attribuzione;

b) che, al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti quotata in mercati regolamentati;

c) che il beneficiario mantenga per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente. Qualora detti titoli oggetto di investimento siano ceduti o dati in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni dalla loro assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione in garanzia 1617.

3 . Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'art. 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'art. 9. In deroga al primo periodo, il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a euro 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito 18192021. (N)

3-bis. Ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale (M)22.

4 . Ai fini dell'applicazione del comma 3:

a) per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025, si assume il 50 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia elabora entro il 30 novembre di ciascun anno e comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, il quale provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto delle somme eventualmente trattenute al dipendente. La predetta percentuale è ridotta al 10 per cento per i veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica e al 20 per cento per i veicoli elettrici ibridi plug-in²³;

b) in caso di concessione di prestiti si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento vigente alla data di scadenza di ciascuna rata o, per i prestiti a tasso fisso, alla data di concessione del prestito e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi. Tale disposizione non si applica per i prestiti stipulati anteriormente al 1° gennaio 1997, per quelli di durata inferiore ai dodici mesi concessi, a seguito di accordi aziendali, dal datore di lavoro ai dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni o a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto-legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 17224;

c) per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30 per cento della predetta differenza. Per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato;

c-bis) per i servizi di trasporto ferroviario di persone prestati gratuitamente, si assume, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti, l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/chilometro, desunto dal Conto nazionale dei trasporti e stabilito con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, per una percorrenza media convenzionale, riferita complessivamente ai soggetti di cui al comma 3, di 2.600 chilometri. Il decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti è emanato entro il 31 dicembre di ogni anno ed ha effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data della sua emanazione (l)²⁵.

[4-bis. Ai fini della determinazione dei valori di cui al comma 1, per gli atleti professionisti si considera altresì il costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi, nella misura del 15 per cento, al netto delle somme versate dall'atleta professionista ai propri agenti per l'attività di assistenza nelle medesime trattative.] ²⁶

5. Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte

o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000, elevate a lire 50.000 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate, concorrono a formare il reddito. I rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (F) 2728.

6 . Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, i premi agli ufficiali piloti dell'Esercito italiano, della Marina militare e dell'Aeronautica militare di cui all'articolo 1803 del codice dell'ordinamento militare, i premi agli ufficiali piloti del Corpo della Guardia di finanza di cui all'articolo 2161 del citato codice, nonché le indennità di cui all'art. 133 del decreto del Presidente della Repubblica 15 dicembre 1959, n. 1229 concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, possono essere individuate categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della presente disposizione. 2930

7 . Le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a lire 3 milioni per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e 9 milioni per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la presente disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'art. 12, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se in caso di contemporanea erogazione delle suddette indennità.

8 . Gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50 per cento 31. Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento nonché il 50 per cento delle maggiorazioni percepite fino alla concorrenza di ottantasette quarantesimi dell'indennità base o, limitatamente alle indennità di cui all'articolo 1808, comma 1, lettera b), del codice dell'ordinamento militare, di cui al decreto legislativo 15 marzo 2010, n. 66, due volte l'indennità base. Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. L'applicazione di questa disposizione esclude l'applicabilità di quella di cui al comma 5 32. (L)

8- bis . In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398 3334(G).

9 . Gli ammontari degli importi che ai sensi del presente articolo non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente possono essere rivalutati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, quando la variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie

di operai e impiegati relativo al periodo di dodici mesi terminante al 31 agosto supera il 2 per cento rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno 1998. A tal fine, entro il 30 settembre, si provvede alla ricognizione della predetta percentuale di variazione. Nella legge finanziaria relativa all'anno per il quale ha effetto il suddetto decreto si farà fronte all'onere derivante dall'applicazione del medesimo decreto .

(A) In riferimento al presente articolo vedi: Circolare ENPALS 11 settembre 2009, n. 17; Circolare INPS 19 febbraio 2009, n.23; Risposta Agenzia delle Entrate 5 gennaio 2021 n. 3; Risposta Agenzia delle Entrate 29 marzo 2021, n. 222; Risposta Agenzia delle Entrate 23 giugno 2022, n. 344, Risposta Agenzia delle Entrate 18/11/2022 n. 559.

- In riferimento all'assegnazione azioni a dipendenti, di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 25 ottobre 2019, n. 427.

- Per aspetti fiscali del servizio di car pooling, di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 31/10/2019 n. 522.

- In riferimento al Welfare aziendale, di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 13 dicembre 2019, n. 522.

- In riferimento alla determinazione valore azioni aventi diritti patrimoniali rafforzati, di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 27 febbraio 2020 n. 77.

- In riferimento al fringe benefit uso promiscuo autovettura aziendale, di cui al presente articolo, vedi: Risoluzione Agenzia delle Entrate 14 agosto 2020 n. 46/E.

- In riferimento al trattamento fiscale dello sconto riconosciuto ai dipendenti per l'acquisto diretto di beni a seguito di apposita convenzione stipulata dal datore di lavoro, di cui al presente articolo, vedi: Risoluzione Agenzia delle Entrate 25 settembre 2020 n. 57/E.

- In riferimento al trattamento fiscale dei benefit offerti a categorie di dipendenti nell'ambito di un Piano welfare aziendale, di cui al presente articolo, vedi: Risoluzione Agenzia delle Entrate 25 settembre 2020 n. 55/E.

- In riferimento al regime fiscale dei contributi versati all'Ente Bilaterale di categoria e delle prestazioni erogate dal medesimo ente vedi: Risoluzione Agenzia delle Entrate 25 settembre 2020 n. 54/E.

- In riferimento al regime fiscale applicabile alle prestazioni integrative erogate in forma di rendita da un fondo previdenziale tedesco in favore di un soggetto residente in Italia di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 2 marzo 2021, n. 137.

- In riferimento al coupon riconosciuto ai dipendenti per la fruizione di un'applicazione informatica, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 18 maggio 2022 n. 273.

- In riferimento al rimborso chilometrico corrisposto ai rider che, su richiesta del datore di lavoro, utilizzano il mezzo proprio per l'espletamento dell'attività lavorativa – Irrelevanza ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 11 aprile 2023, n. 290.

- In riferimento ai Beni offerti in omaggio ai dipendenti - Regime fiscale applicabile ai fini Irpef - vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 11 aprile, 2024 n. 89.

- In riferimento al regime fiscale dei premi versati per le polizze a tutela del rischio morte (c.d. polizze vita), di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 6 novembre 2024, n. 218.

- In riferimento ai bonus corrisposti ai dipendenti - Tassazione ai fini Irpef e relativi obblighi di sostituzione d'imposta, di cui al presente articolo, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 25 marzo 2025, n. 81.

(B) In riferimento al presente comma vedi: Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30 ottobre 2015, n. 92/E; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21 dicembre 2015, n. 106/E; Messaggio INPS - Istituto nazionale previdenza sociale 29 gennaio 2021, n. 416.

- In riferimento ai redditi di lavoro dipendente - Obblighi di sostituzione d'imposta vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 19 gennaio 2021, n. 47.

- In riferimento alla trasmissione dei dati relativi ai compensi erogati dalle aziende a titolo di fringe benefit e di stock option al personale cessato dal servizio nell'anno di imposta 2019 ai fini dell'emissione delle Certificazioni Uniche vedi: Messaggio INPS - Istituto nazionale previdenza sociale 07/02/2020 n. 471.

- In riferimento al trattamento fiscale dei servizi sostitutivi delle somministrazioni di vitto in favore dei lavoratori dipendenti che svolgono l'attività lavorativa in modalità di lavoro agile, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 22 febbraio 2021 n. 123.

- In riferimento al trattamento fiscale delle somme erogate alle lavoratrici madri, di cui al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 1° marzo 2024, n. 57.

(C) In riferimento alla presente lettera vedi: Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 2 agosto 2016, n. 65/E.

(D) In riferimento al Piano di welfare aziendale, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2019, n. 10.

- In riferimento ai Redditi di lavoro dipendente - rimborso spese per l'acquisto di Laptop/Tablet, di cui alla presente lettera, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 24 maggio 2022, n. 294.

- In riferimento al rimborso delle spese sostenute dai dipendenti per l'attività sportiva praticata dai figli di cui alla presente lettera, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 3 luglio 2024, n. 144.

- In riferimento alle Borse di studio concesse ai figli dei dipendenti, di cui alla presente lettera, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 28 novembre 2024, n. 231.

(E) In riferimento al reddito di lavoro dipendente, di cui al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 18 luglio 2019 n. 273;

- Per Welfare aziendale - Esclusione dal reddito di lavoro dipendente. vedi : Risposta Agenzia delle Entrate 30/04/2021 n. 311.

(F) In riferimento al presente comma vedi: Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30 ottobre 2015, n. 92/E; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21 dicembre 2015, n. 106/E; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 settembre 2016, n. 83/E; Risposta Agenzia delle Entrate 2 agosto 2022, n. 405.

(G) In riferimento al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 15 settembre 2021, n. 590; Risposta Agenzia delle Entrate 17 novembre 2021, n. 783; Risposta Agenzia delle Entrate 31 gennaio 2022, n. 54; Risposta Agenzia delle

Entrate 19 gennaio 2023, n. 98.

- In riferimento al trattamento fiscale applicabile alla retribuzione erogata al lavoratore distaccato all'estero, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 12 settembre 2023, n. 428.

(H) In riferimento ai redditi di lavoro dipendente - rimborso spese per l'acquisto di Laptop/Tablet, di cui alla presente lettera, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 24 maggio 2022, n. 294.

- In riferimento al servizio di ricarica per auto elettriche private dei dipendenti - welfare aziendale, di cui alla presente lettera, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 10 giugno 2022, n. 329.

- In riferimento ai benefit offerti ai dipendenti nell'ambito di un Piano welfare aziendale attraverso l'utilizzo di una applicazione informatica, di cui alla presente lettera, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 21 marzo 2024, n. 74.

(I) In riferimento al trattamento fiscale applicabile agli interessi maturati su un mutuo concesso da una Banca ad un suo dipendente, in caso di operazione di cartolarizzazione, di cui al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 11 luglio 2023, n. 378.

(L) In riferimento al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 4 novembre 2024, n. 215.

(M) In riferimento al Welfare aziendale - Fringe benefit erogati ai dipendenti mediante documento di legittimazione, di cui al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 15 gennaio 2025, n. 5.

(N) In riferimento alle formalità di rilascio della dichiarazione sostitutiva per il rimborso delle spese sostenute dai propri lavoratori dipendenti per le spese domestiche, di cui al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 30 gennaio 2025, n. 17.

[1] Il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ha disposto, con l'articolo 1, comma 1, la totale modifica del presente provvedimento, e ne ha ridefinito la struttura di titoli, capi e sezioni. Nel testo precedente la riforma introdotta dal D.Lgs. 344/2003 le disposizioni contenute nel presente articolo erano previste dall'articolo 48.

[2] Articolo modificato dall'articolo 3, comma 1, della legge 11 dicembre 1990, n. 381, dall'articolo unico, comma 1, della legge 11 agosto 1991, n. 268, dall'articolo 13, comma 3, del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124, come modificato dall'articolo 11, comma 1, della legge 8 agosto 1995, n. 335, dall'articolo 14, comma 17, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, dall'articolo 26, comma 2, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, dall'articolo 33, comma 3, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, dall'articolo 3, comma 190, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, dall'articolo 3, comma 2, lettera d), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e successivamente sostituito dall'articolo 3, comma 1, del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314.

[3] Lettera modificata dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 41, dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, dall'articolo 1, comma 123, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dall'articolo 1, comma 399, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sostituita dall'articolo 1, comma 197, lettera b), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, a decorrere dal 1° gennaio 2008 e da ultimo modificata dall'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1), del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192. Per l'applicazione vedi l'articolo 4 del D.Lgs. 192/2024 citato.

[4] Vedi l'articolo 3, comma 118, Legge 24 dicembre 2003, n. 350, l'articolo 1, comma 505, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, l'articolo 1, comma 123 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e l'articolo 1 comma 399, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Per l'attuazione di cui alla presente lettera vedi D.M. 31 marzo 2008.

[5] Lettera soppressa dall'articolo 2, comma 6, del D.L. 27 maggio 2008, n. 93, convertito con modificazioni, dalla L.24 luglio 2008, n. 126.

[6] Lettera modificata dall'articolo 4, comma 1, del D.Lgs. 23 marzo 1998, n. 56 e successivamente dall'articolo 1, comma 16, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, a decorrere dal 1° luglio 2015, come disposto dall'articolo 1, comma 17 della medesima L.190/2014. Da ultimo sostituita dall'articolo 1, comma 677, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, a decorrere dal 1° gennaio 2020.

[7] Lettera inserita dall'articolo 1, comma 28, lettera d), della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, a decorrere dal 1° gennaio 2018.

[8] Il richiamo all'articolo 47, di cui al presente comma, deve intendersi riferito all'attuale articolo 50, come disposto dall'articolo 2, comma 3, del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

[9] Lettera sostituita dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, a decorrere dal 1° gennaio 2000 e successivamente dall'articolo 1, comma 190, lettera a), numero 1) della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, a decorrere dal 1° gennaio 2016.

A decorrere dal 1 gennaio 2017, a norma dell'articolo 1, comma 162 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, le disposizioni di cui alla presente lettera si interpretano nel senso che le stesse si applicano anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro, del settore privato o pubblico, in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale.

[10] Lettera aggiunta dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, a decorrere dal 1° gennaio 2000 e successivamente sostituita dall'articolo 3, comma 6-bis, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 e, da ultimo, dall'articolo 1, comma 190, lettera a), numero 2) della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, a decorrere dal 1° gennaio 2016.

[11] Lettera inserita dall'articolo 1, comma 190, lettera a), numero 3) della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, a decorrere dal 1° gennaio 2016.

[12] Lettera inserita dall'articolo 1, comma 161 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 1 gennaio 2017 e successivamente modificata dall'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1), del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192. Per l'applicazione vedi l'articolo 4 del D.Lgs. 192/2024 citato.

[13] Lettera sostituita dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, a decorrere dal 1° gennaio 2000.

[14] Lettera aggiunta dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, a decorrere dal 1° gennaio 2000 e successivamente abrogata dall'articolo 82, comma 23, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla Legge. 6 agosto 2008, n. 133; per l'applicazione vedi l'articolo 82, comma 24 del medesimo D.L. 112/2008.

[15] Lettera aggiunta dall'articolo 1, comma 14, della legge 23 agosto 2004, n. 243. Vedi anche l'articolo 1, comma 184 della Legge 25 dicembre 2015, n. 208.

[16] Comma aggiunto dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, a decorrere dal 1° gennaio 20, modificato dall'articolo 36, comma 25, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto

2006, n. 248, e in fine dall'articolo 2, comma 29, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286.

[17] Vedi anche l'articolo 36, comma 25 bis del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248. Per l'applicazione vedi l'articolo 36, comma 26, medesimo D.L. 223/2006.

[18] Comma modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 2), del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192. Per l'applicazione vedi l'articolo 4 del D.Lgs. 192/2024 citato.

[19] A norma dell'articolo 112, comma 1, del D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla Legge 13 ottobre 2020, n. 126, limitatamente al periodo d'imposta 2020, l'importo del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati dall'azienda ai lavoratori dipendenti che non concorre alla formazione del reddito è elevato ad euro 516,46. Per l'anno 2022, vedi l'articolo 2, comma 1, del D.L. 21 marzo 2022, n. 21, convertito con modificazioni dalla Legge 20 maggio 2022, n. 51. Per il periodo d'imposta 2022, vedi l'articolo 12, comma 1, del D.L. 9 agosto 2022, n. 115, convertito con modificazioni dalla Legge 21 settembre 2022, n. 142.

[20] Vedi anche l'articolo 1, comma 184 della Legge 25 dicembre 2015, n. 208.

[21] Per una deroga alle disposizioni di cui alla prima parte del terzo periodo del presente comma, limitatamente al periodo d'imposta 2024, vedi l'articolo 1, comma 16, della Legge 30 dicembre 2023, n. 213 e l'articolo 1, comma 390, della Legge 30 dicembre 2024, n. 207. Vedi, anche, l'articolo 1, comma 391, della Legge 207/2024 medesima.

[22] Comma inserito dall'articolo 1, comma 190, lettera b) della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 a decorrere dal 1° gennaio 2016.

[23] Lettera modificata dall'articolo 2, comma 71, lettera a), del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, dall'articolo 15-bis, comma 7, lettera a), del D.L. 2 luglio 2007, n. 81 e successivamente sostituita dall'articolo 1, comma 632, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160. Vedi anche le disposizioni di cui al successivo comma 633 dell'articolo 1 della Legge 160/2019. Da ultimo sostituita dall'articolo 1, comma 48, della Legge 30 dicembre 2024, n. 207.

[24] Lettera modificata dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, a decorrere dal 1° gennaio 2000 e successivamente dall'articolo 3, comma 3-bis, del D.L. 18 ottobre 2023, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 dicembre 2023, n. 191. Per l'applicazione vedi l'articolo 3, comma 3-ter, del D.L. 145/2023 medesimo.

[25] Lettera aggiunta dall'articolo 75, comma 6, della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

[26] Comma inserito dall'articolo 1, comma 160, lettera a), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147. A norma del comma 161, del medesimo articolo 1, Legge 147/2013 le disposizioni di cui al presente comma si applicano dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013. Resta ferma l'applicazione delle previgenti disposizioni fiscali alle rettifiche di valore e alle variazioni della riserva sinistri relativa ai contratti di assicurazione dei rami danni iscritte in bilancio nei periodi di imposta precedenti. Da ultimo comma abrogato dall'articolo 1, comma 8, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

[27] Comma modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 3), del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192. Per l'applicazione vedi l'articolo 4 del D.Lgs. 192/2024 citato. Successivamente modificato dall'articolo 1, comma 81, lettera a), della Legge 30 dicembre 2024, n. 207. Per l'applicazione vedi i commi 82 e 83 dell'articolo 1 della Legge 207/2024 cit.

[28] Vedi ulteriori disposizioni di cui all'articolo 2, comma 17, lettera a) della Legge 22 dicembre 2008, n. 203.

[29] Comma modificato dall'articolo 2162, comma 1, del D.Lgs. 15 marzo 2010, n. 66 e dall'articolo 10, comma 5, del D.Lgs. 31 dicembre 2012, n. 248.

[30] Per l'interpretazione autentica delle disposizioni di cui al presente comma, vedi l'articolo 7-quinques, comma 1, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225.

[31] A norma dell'articolo 1, comma 271 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 il presente periodo si si interpreta nel senso che le retribuzioni del personale di cui all'articolo 152 del decreto del Presidente della Repubblica 5 gennaio 1967, n. 18, e agli articoli da 31 a 33 del decreto legislativo 13 aprile 2017, n. 64, costituiscono reddito nella misura del 50 per cento, anche ai fini della determinazione dei contributi e dei premi previdenziali dovuti ai sensi dell'articolo 158, primo e secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 5 gennaio 1967, n. 18, e fermo restando quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 7 aprile 2000, n. 103.

[32] Comma modificato dall'articolo 1, comma 319, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, a decorrere dal 1° luglio 2015 e, da ultimo, dall'articolo 5-bis, comma 1, del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215, a decorrere dal 1° gennaio 2022..

[33] Comma aggiunto dall'articolo 36, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342. Per l'interpretazione autentica delle disposizioni di cui al presente comma, vedi l'articolo 5, comma 5, della legge 16 marzo 2001, n. 88. Vedi, inoltre, il D.M. 25 gennaio 2016 e il D.M. 28 febbraio 2023.

[34] Per l'interpretazione autentica delle disposizioni di cui al presente comma, vedi l'articolo 1, comma 98, della Legge 30 dicembre 2024, n. 207.

 Fonti / Legge nazionale

Decreto del Presidente della Repubblica - 22/12/1986 - n. 917 - Gazzetta Uff. 31/12/1986, n. 302

Articolo 54

Determinazione del reddito di lavoro autonomo^{12(A)}.

[TESTO POST RIFORMA 2004]

[Ex Art. 50]

1. Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli altri articoli del capo V. Le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta (B).

2. Non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di:

a) contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;

b) rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;

c) riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essi connessi.

3. Le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista³.

(A) In riferimento al presente articolo vedi: Circolare dell'Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014, n. 31/E, Risposta Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2018, n. 107, Risposta Agenzia delle Entrate 15 settembre 2020 n. 353.

(B) In riferimento alla deducibilità degli interessi da ravvedimento versati da un professionista ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo - di cui al presente comma, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 3 marzo 2025 n. 56.

[1] Il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ha disposto, con l'articolo 1, comma 1, la totale modifica del presente provvedimento, e ne ha ridefinito la struttura di titoli, capi e sezioni. Nel testo precedente la riforma introdotta dal D.Lgs. 344/2003 le disposizioni contenute nel presente articolo erano previste dall'articolo 50.

[2] Articolo modificato dall'articolo 4, comma 1, lettera b), del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, dall'articolo 26, comma 6, lettera a), del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, dall'articolo 1, comma 1, lettera g), del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, dall'articolo 10, comma 1, lettera b), del D.L. 13 maggio 1991, n. 151, dall'articolo 4, comma 4, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, dall'articolo 14, comma 3, lettera a), della legge 24 dicembre 1993, n. 537, dall'articolo 31, comma 1, lettera a), del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, all'articolo 8, comma 1, lettera a), del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, dall'articolo 3, comma 21, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, dall'articolo 17, comma 2, lettera a), della legge 27 dicembre 1997, n. 449, dall'articolo 51, comma 3, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, dall'articolo 34, comma 1, lettere e) ed f), della legge 21 novembre 2000, n. 342, dall'articolo 9, comma 5, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, dall'articolo 36, comma 29, lettera a), numero 1), del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, dall'articolo 1, comma 334, lettera a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, dall'articolo 83, comma 28-quater, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, dall'articolo 4-bis, comma 1, lettera a), del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, dall'articolo 1, comma 162, lettera a), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, dall'articolo 10, comma 1, del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, dall'articolo 7-quater, comma 5, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016 n. 225, dall'articolo 8, comma 1, della Legge 22 maggio 2017 n. 81, dall'articolo 26, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 13 luglio 2017, n. 116 e da ultimo sostituito dall'articolo 5, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192. Per l'applicazione vedi l'articolo 6 del D.Lgs. 192/2024 citato.

[3] L'articolo 1, comma 81, lettera b), della Legge 30 dicembre 2024, n. 207 ha disposto l'introduzione nel presente articolo del comma 6-ter, non tenendo conto della sostituzione intervenuta a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192. Per completezza di informazioni si riporta il testo del predetto comma: "6-ter. Fermo restando quanto previsto ai commi 5 e 6, le spese relative a prestazioni alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande nonché di viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, addebitate analiticamente al committente, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili se i pagamenti sono eseguiti con

Decreto del Presidente della Repubblica - 22/12/1986 - n. 917 - Gazzetta Uff. 31/12/1986, n. 302

Articolo 95

Spese per prestazioni di lavoro 12(A).

[TESTO POST RIFORMA 2004]

[Ex Art. 62]

1. Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1.
2. Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea. I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51, comma 4, lettera c). Qualora i fabbricati di cui al secondo periodo siano concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili 3.
3. Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.
- 3-bis. Le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21. nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili nei limiti di cui ai commi 1, 2 e 3 se i pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 4.
4. Le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, possono dedurre un importo pari a euro 59,65 al giorno, elevate a euro 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto5.

5. I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all' articolo 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico 6.

6. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 109, comma 9, lettera b) le partecipazioni agli utili spettanti ai lavoratori dipendenti, e agli associati in partecipazione sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla imputazione al conto economico.

6-bis. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, i componenti negativi imputati a conto economico in relazione alle operazioni con pagamento basato su azioni regolate con propri strumenti rappresentativi di capitale ovvero con azioni di altre società del gruppo sono deducibili al momento dell'assegnazione dei predetti strumenti; in tale momento sono altresì riconosciuti i maggiori valori delle partecipazioni iscritti in bilancio dalle società del gruppo i cui strumenti rappresentativi di capitale sono assegnati a seguito di tali operazioni⁷.

(A) In riferimento al Piano di welfare aziendale, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2019, n. 10.

- In riferimento al coupon riconosciuto ai dipendenti per la fruizione di un'applicazione informatica, vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 18 maggio 2022 n. 273.

- In riferimento ai costi connessi alla realizzazione di plusvalenze esenti - determinazione della deducibilità - vedi: Risposta Agenzia delle Entrate 7 aprile 2025, n. 90.

[1] Il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ha disposto, con l'articolo 1, comma 1, la totale modifica del presente provvedimento, e ne ha ridefinito la struttura di titoli, capi e sezioni. Nel testo precedente la riforma introdotta dal D.Lgs. 344/2003 le disposizioni contenute nel presente articolo erano previste dall'articolo 62.

[2] Articolo modificato dall'articolo 26, comma 9, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, dall'articolo 14, comma 3, lettera e), della legge 24 dicembre 1993, n. 537, dall'articolo 33, comma 1, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, dall'articolo 5, comma 1, lettera e), del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, dall'articolo 1, comma 1, del D.L. 22 giugno 2000, n. 167, dall'articolo 145, comma 98, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, dall'articolo 21, comma 11, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 e successivamente sostituito dall'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

[3] Comma modificato dall'articolo 6, comma 6, lettera a), del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247.

[4] Comma inserito dall'articolo 1, comma 81, lettera c), della Legge 30 dicembre 2024, n. 207. Per l'applicazione vedi i commi 82 e 83 dell'articolo 1 della Legge 207/2024 cit.

[5] Vedi inoltre l'articolo 2, comma 17, della Legge 22 dicembre 2008, n. 203.

[6] Comma modificato dall'articolo 6, comma 6, lettera b), del D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247.

[7] Comma aggiunto dall'articolo 1, comma 862, della Legge 30 dicembre 2024, n. 207.

Trasferte

Trasferte Le spese sostenute dal dipendente o dal percettore di reddito assimilato (es. collaboratore coordinato e continuativo, tirocinante, [Ris. AE 21 marzo 2002 n. 95/E](#)) in trasferta e **rimborsate dall'impresa** sono componenti negative di reddito deducibili, se documentate (v. n. [8620](#) e, per i documenti digitali, n. [8623](#)), secondo le seguenti regole.

Dal **2025** (periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024) le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (es. taxi, Ncc), nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi sono deducibili solo se il loro pagamento avviene con **mezzi tracciabili**.

Tipo di rimborso	Deducibilità
rimborsi analitici per vitto e alloggio	- spese per vitto e alloggio sostenute nel comune ove l'imprenditore ha la sede dei propri affari: deducibili al 75% (v. n. 24238) (costituiscono reddito per il percettore, per l'intero importo); - sostenute fuori da tale comune: deducibili nella misura giornaliera massima di € 180,76 (se sostenute in Italia) o € 258,23 (estero) (1) .
rimborsi dei biglietti di viaggio	deducibili integralmente.
rimborsi chilometrici	se il dipendente è stato autorizzato, anche informalmente, a usare il veicolo per una specifica trasferta, sono deducibili nei limiti del costo di percorrenza o delle tariffe di noleggio di automezzi con cilindrata non superiore a 17 CF , se a benzina, o a 20 CF , se diesel (non sono previsti limiti di cilindrata per le auto elettriche) (2) .
<p>(1) Se l'alloggio è fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite, si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio. Tali costi potranno essere dedotti (nei limiti giornalieri suindicati) soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuata nell'anno. Tali limiti non riguardano i rimborsi forfetari e misti - lett. a e c di cui al n. 8611 - che sono pertanto integralmente deducibili (Circ. Min. 16 luglio 1998 n. 188/E).</p> <p>(2) Tale disposizione non è applicabile agli autoveicoli di proprietà dell'impresa (v. n. 22890). Invece un regime analogo sussiste per i rimborsi delle spese di noleggio di un'auto per una trasferta. Per la quantificazione dei costi di percorrenza si deve far riferimento alla media dei costi appositamente calcolata dall'ACI (vedi sito internet: www.aci.it) o, nelle ipotesi di noleggio, alla media delle tariffe relative.</p>	

Le imprese autorizzate all'**autotrasporto di merci**, in alternativa alla deduzione, anche analitica, delle spese sostenute dai dipendenti per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale, possono dedurre un importo forfetario di € 59,65 al giorno, elevato a € 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto ([art. 95 c. 4 DPR 917/86](#)).

Trasferta fuori dal territorio comunale

Trasferta fuori dal territorio comunale ([art. 51 c. 5 DPR 917/86](#)) Il regime fiscale di quanto corrisposto al dipendente per la trasferta (o missione) è differente a seconda delle modalità di corresponsione utilizzate. Sono infatti previsti i **3 differenti sistemi** riportati nella tabella seguente.

In ogni caso, la **scelta** fra i 3 differenti sistemi va fatta **con riferimento** all'intera trasferta; non è, infatti, consentito usare sistemi diversi per le singole giornate comprese nella stessa trasferta ([Circ. Min. 23 dicembre 1997, n. 326/E](#)). Se ciò avviene, restano applicabili solo le disposizioni di un sistema (a scelta del datore), mentre è necessario tassare le somme erogate in base all'altro (o agli altri).

Dal **2025**, per la non concorrenza al reddito del dipendente, è necessario anche che il pagamento delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea (es. taxi e Ncc) avvenga con **mezzi tracciabili**. In caso contrario il rimborso è reddito per il dipendente, che riceverà pertanto una somma inferiore a quella effettivamente spesa.

Rimangono **esclusi** dall'obbligo di tracciabilità:

- le spese di trasporto mediante **autoservizi pubblici di linea**, quali treni, autobus, aerei;
- i **rimborsi forfettari** indicati nella tabella seguente.

Ultimo aggiornamento 07/05/2025

Trasferta

In assenza di una definizione legale, per trasferta (**o missione**) s'intende lo **spostamento temporaneo** del lavoratore verso un'altra località rispetto a quella in cui egli esegue normalmente la propria attività. I **contratti collettivi** generalmente disciplinano in maniera esauriente la trasferta (v. n. [10120](#)). Oltre a quelli stabiliti dai contratti collettivi, il datore di lavoro non incontra limiti generali al suo potere di assegnare in trasferta il lavoratore, se non quello del rispetto della libertà e della dignità dello stesso ([art. 41 Cost.](#)).

Precisazioni **1)** Ai fini dell'**assicurazione INAIL**, in caso di trasferta del lavoratore italiano in ambito comunitario si applicano le regole del **distacco** (v. n. [26770: Nota INAIL 4 agosto 2008 n. 6411](#)).

2) L'**infortunio** occorso durante la trasferta è trattato al n. [20118](#).

Ultimo aggiornamento 17/02/2025

Trasferta e trasfertisti: guida operativa

07 Gennaio 2025 | Francesco Geria

Il datore di lavoro può decidere di far svolgere la prestazione di lavoro in luogo diverso da quello indicato nel contratto di lavoro. Nella guida operativa si esamina l'istituto della trasferta, sia con riferimento agli adempimenti del datore di lavoro che alla tassazione fiscale delle indennità di trasferta, e la normativa applicabile ai lavoratori c.d. trasfertisti.

Introduzione

Il **luogo di lavoro**, inteso come sede fisica ove è svolta la prestazione lavorativa, costituisce uno degli elementi essenziali e rilevanti che caratterizzano il rapporto di lavoro.

All'atto dell'assunzione di ogni lavoratore il datore di lavoro è tenuto a comunicare le specifiche del contratto anche in riferimento al luogo nel quale si concretizzerà la prestazione lavorativa (D.Lgs. 152/97 come modificato dal D.Lgs. 104/2022 e D.Lgs. 297/2002).

Il datore di lavoro, in ragione del suo potere direttivo e organizzativo nei confronti dei lavoratori, può unilateralmente decidere di far svolgere la prestazione di lavoro **in un luogo diverso** da quello indicato nel contratto di lavoro.

In questa scheda operativa si esamina la disciplina relativa all'istituto della **trasferta** e la normativa applicabile alle figure dei **lavoratori c.d. trasfertisti**.

Trasferta

La trasferta consiste nel **mutamento** del luogo di lavoro in cui è abitualmente adibito un lavoratore dipendente. Questa variazione ha carattere **temporaneo** e prevede il rientro del lavoratore nella propria sede di lavoro (Cass. 28 marzo 2008, n. 8135).

Per **sede di lavoro ordinaria** del lavoratore si deve intendere quella descritta all'interno del contratto di lavoro individuale.

Il lavoratore impegnato in una trasferta ha comunque **diritto alla retribuzione** che avrebbe ricevuto se avesse lavorato nella sede indicata nel contratto di lavoro. La contrattazione collettiva, però, può prevedere che ai lavoratori impegnati nelle trasferte venga riconosciuto un ulteriore emolumento come:

- diaria o indennità di viaggio;
- rimborso delle spese sostenute;
- retribuzione del tempo di viaggio.

Nella trasferta rimane intatto il legame funzionale del lavoratore con il luogo di lavoro abituale (Cass. 21 marzo 2006 n. 6240; Cass. 19 novembre 2001 n. 14470; Trib. Milano 7 maggio 2009; Trib. Cassino 5 marzo 2009).

Perché si configuri una trasferta non è necessario che si rilevi la sede aziendale di destinazione, così come l'esistenza stessa di una dipendenza aziendale. Allo stesso modo non è comunque necessario che venga identificato il tempo della durata della trasferta, è solo importante che sia previsto un rientro presso la "normale" sede di lavoro.

Consenso del lavoratore e limiti

La trasferta è disposta dal datore di lavoro in maniera unilaterale. Perciò, ai fini dell'efficacia della disposizione, non vi è la necessità che esista il consenso del lavoratore ad adempiere alla richiesta del datore di lavoro. Tale consenso non riguarda solamente il luogo della prestazione, ma anche l'eventuale diversità delle mansioni svolte durante il periodo della trasferta stessa, fatte salve le disposizioni di cui all'art. 2103 c.c.

I **limiti** posti al datore di lavoro relativamente alla scelta di invio del lavoratore in trasferta sono quelli di legge e di carattere generale rispetto al potere direttivo:

- correttezza e buona fede (artt. 1175 e 1375 c.c.);
- non discriminazione (art. 15 L. 300/70);
- sicurezza sul lavoro e tutela dell'integrità psicofisica (art. 2087 c.c.).

Temporaneità della trasferta

La **durata** delle trasferte non è definita od omologata. Esiste però, nella prassi, una soglia limite oltre la quale "la trasferta" non è più tale. È stabilito infatti che la missione continuativa, in una stessa località e diversa dalla sede di lavoro del dipendente, **non può mai superare i 240 giorni** (Circ. Mef 23 dicembre 1997 n. 326/E).

Il concetto di missione continuativa viene meno se, dopo la disposizione della trasferta e l'effettivo svolgimento di questa, si verifica un periodo di interruzione superiore ai 60 giorni.

Spese

Le spese, o una parte di queste, che sono effettivamente sostenute dal lavoratore in trasferta e che rientrano nell'interesse dell'azienda, sono a carico di questa, se correttamente giustificate attraverso documentazione. Sono spese rimborsabili le voci che hanno ad oggetto, ad esempio:

- viaggi e spostamenti;
- soggiorno (vitto e alloggio);
- comunicazioni con l'azienda/datore di lavoro;
- ogni altra spesa sostenuta in ragione della missione.

Non sono rimborsabili, se non previsto da accordo nazionale o individuale, le spese sostenute per motivazioni personali.

Diaria

È un compenso destinato al lavoratore in trasferta utile a compensare sia eventuali spese sostenute sia il maggior disagio causato al lavoratore in ragione della trasferta stessa.

Il datore di lavoro è libero di erogare un'indennità di trasferta di importo superiore a quello stabilito dalla contrattazione nazionale, anche in virtù di accordo individuale concluso con il lavoratore o per accordo aziendale. Questa indennità corrisposta al lavoratore ha natura mista, in parte risarcitoria, in parte retributiva.

Trattamento fiscale delle trasferte (art. 51, c. 5, TUIR)

In materia di imponibilità previdenziale e fiscale delle somme erogate per invio in trasferta la norma stabilisce 3 tipologie di regimi.

1) Rimborsi analitici

Sono esenti per le spese documentate riferite a:

- Vitto
- Alloggio
- Viaggio o trasporto
- Ulteriori spese non documentate fino a 15,49 € giornalieri purché dichiarate dal dipendente.

2) Diaria forfettaria

La diaria forfettaria è esente fino a **46,48 €** giornalieri per trasferte in Italia al di fuori del comune ove ha sede l'azienda e di **77,47 €** per trasferte all'estero. Le diarie corrisposte per trasferte all'interno del comune della sede aziendale sono sempre imponibili fiscalmente.

3) Sistema misto (diaria + rimborsi)

La diaria è esente fino a **30,99 € /gg** se vi è una fornitura gratuita di vitto o alloggio. Se invece vi è rimborso analitico di vitto e alloggio la soglia di non imponibilità è di **15,49 €**.

I rimborsi analitici continuano a seguire la regola descritta al punto 1).

Attenzione:

- il rimborso delle **spese di parcheggio** è assoggettabile interamente a tassazione quando vengono adottati sistemi di rimborso forfettario o misto. Inoltre, nel distinto caso del rimborso analitico le spese di parcheggio rientrano tra le "altre spese" (distinte da quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio) escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente fino all'importo massimo di 15,49 € giornalieri, innalzati a 25,82 € per le trasferte all'estero (Interpello AE 5/2019);
- gli eventuali **rimborsi spese forfettari** corrisposti ai lavoratori dipendenti a ristoro delle spese di trasporto, vitto e alloggio devono ritenersi esenti entro i limiti giornalieri di 46,48 € se relativi a trasferte in Italia e a 77,47€ per trasferte estere (e tenuto conto delle riduzioni in caso di riconoscimento di vitto e/o alloggio; Risp. AE 304/2019).

La scelta della modalità di erogazione delle somme dev'essere la medesima con riferimento alla trasferta complessiva.

Trasferte all'estero

A decorrere **dal 13 agosto 2022**, data di entrata in vigore del c.d. **Decreto Trasparenza** (D.Lgs. 104/2022), al lavoratore che è inviato in missione in un altro Stato membro o in un paese terzo per un periodo superiore a quattro settimane consecutive, il datore di lavoro comunica per iscritto, prima della partenza, qualsiasi modifica degli elementi del rapporto di lavoro di cui all'art. 1, c. 1, D.Lgs. 152/97 nonché le seguenti ulteriori informazioni:

- il paese o i paesi in cui deve essere svolto il lavoro all'estero e la durata prevista;
- la valuta in cui verrà corrisposta la retribuzione;
- le eventuali prestazioni ulteriori in denaro o in natura inerenti agli incarichi svolti;
- ove sia previsto il rimpatrio, le condizioni che lo disciplinano.

Per le trasferte all'estero rimangono immutate le modalità già descritte per le trasferte all'interno del territorio dello Stato, ma cambiano le soglie di imponibilità.

Nel caso di utilizzo di un sistema a **rimborsi analitici** sono sempre esenti le spese documentate riferite a:

- vitto;
- alloggio;
- viaggio o trasporto.

Per le **spese non documentate** ma attestate la soglia è innalzata fino a **25,82€** giornalieri.

La **diaria forfettaria** per le trasferte all'estero è esente fino a **77,47€** giornalieri.

Se si adotta un sistema misto, invece la diaria è esente fino a 51,65 €/gg se vi è riconoscimento del vitto o dell'alloggio. Se invece vi è rimborso analitico del vitto e dell'alloggio la soglia di non imponibilità è di 25,82 €.

Attenzione: La Legge di Bilancio 2025 (Legge n. 207/2024) ha modificato il comma 5 dell'art. 51 TUIR in tema di rimborsi spese corrisposti per trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale ove ha sede l'azienda.

In particolare, a decorrere dal periodo d'imposta 2025, viene previsto che i rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, corrisposti nell'ambito delle trasferte e missioni al di fuori del territorio comunale (nel territorio nazionale e all'estero) non concorrono a formare il reddito se le spese sono effettuate con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il pagamento delle spese deve, pertanto, essere effettuato con un metodo di pagamento tracciato ai fini dell'esenzione fiscale e contributiva dei relativi rimborsi.

Trasferte nel territorio comunale

Le trasferte effettuate all'interno dello stesso comune rispetto alla sede di lavoro del lavoratore seguono regole diverse per quanto riguarda l'imponibilità fiscale delle somme precedentemente descritte. Infatti, solo per questi casi la legge indica che:

- i rimborsi analitici sono imponibili, salvo che riguardino spese di trasporto documentate dal vettore fornitore del servizio;
- la diaria forfettaria è interamente imponibile.

Ne deriva che l'utilizzo di un sistema misto configura come imponibili tutte le spese, tranne quelle di trasporto correttamente documentate.

Attenzione Il D.Lgs. n. 192/2024 ha modificato il trattamento fiscale delle spese di trasporto sostenute per trasferte in ambito comunale.

La nuova disciplina semplifica la normativa precedente, estendendo l'esenzione a tutti i rimborsi per spese "di viaggio e trasporto comprovate e documentate". Di conseguenza non sarà più necessario che i documenti provengano dal vettore.

Fermo restando il principio in base al quale i rimborsi esenti da tassazione relativi a spostamenti riguardano quelli lavorativi con esclusione del tragitto casa-lavoro-casa, e l'obbligo di tracciabilità di tali spese, così come previsto dalla Legge di Bilancio 2025 - che si ritiene applicabile anche ai rimborsi spese connessi alle missioni all'interno del territorio comunale - la portata di questa norma potrebbe estendersi anche ai rimborsi chilometrici con estensione dell'esenzione da tassazione degli spostamenti effettuati dal lavoratore con il proprio mezzo all'interno del territorio comunale. Sul punto si rimane in attesa dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

Tempo di viaggio

Le somme che possono venir erogate al lavoratore rispetto al tempo di viaggio, che sia coincidente o meno con l'orario del lavoratore, sono completamente imponibili ai fini fiscali. Questo perché la giurisprudenza ha più volte chiarito che l'indennità di trasferta copre già sufficientemente il maggior disagio che deriva, per il lavoratore, dalla trasferta stessa.

Infortuni e assicurazioni

Per il datore di lavoro vige l'obbligo di segnalare la trasferta del lavoratore nel caso in cui questo si trovi ad essere esposto, durante la trasferta, a dei rischi diversi da quelli oggetto delle lavorazioni per il quale è già stato assicurato nella sua abituale sede di lavoro.

Sono infortuni sul lavoro tutti quelli che si verificano nel corso della trasferta, esclusi gli infortuni che:

- non hanno alcun legame funzionale con l'attività lavorativa durante il periodo di trasferta;
- sono causati da particolari scelte del lavoratore che siano irragionevoli o prive di qualsiasi collegamento con la prestazione e che siano tali da esporre il lavoratore a un rischio determinato dalle stesse scelte.

Sono da considerare infortuni legati all'attività lavorativa anche quelli che possono intercorrere nei tempi di spostamento durante la trasferta (tenendo presente le eccezioni citate) e gli infortuni che possono accadere dentro l'alloggio temporaneo (es. l'albergo) del lavoratore durante le giornate di trasferta.

Adempimenti e comunicazione INAIL

L'obbligo per il datore di lavoro/committente di effettuare la comunicazione all'Inail della trasferta deve considerarsi sussistente e va, quindi, mantenuto solo ed esclusivamente nel caso in cui il personale sia esposto a rischi diversi da quelli oggetto delle lavorazioni per le quali è già assicurato all'Istituto. Conseguentemente, l'obbligo di effettuare la comunicazione della trasferta del personale è escluso negli altri casi nei quali tale personale continua ad esercitare le stesse lavorazioni corrispondenti ai rischi specifici della polizza dipendenti della PAT della ditta costituita presso la sede INAIL (Nota INAIL 4465/2008).

I dati da fornire all'INAIL, qualora vi fosse l'obbligo di comunicare la trasferta, sono:

- i dati del datore di lavoro o committente, compresi codice ditta e PAT;
- i dati del lavoratore, compresi C.F. e la retribuzione o il compenso;
- il luogo e durata della trasferta;
- il contenuto della prestazione lavorativa.

Si ritiene che i tempi per effettuare la comunicazione siano quelli ordinari (DPR 1124/65), vale a dire che l'estensione del rischio assicurato e la località dei lavori devono essere comunicate entro 30 giorni, mentre la denuncia di nuovo lavoro contestualmente all'inizio dei lavori (si consiglia comunque una comunicazione preventiva alla trasferta).

Dal 13 luglio 2013 i datori di lavoro, intermediari e lavoratori autonomi devono richiedere il documento **PD DA 1** (documento destinato ad un assicurato che si sposta verso, risiede o soggiorna in uno Stato membro dell'UE diverso da quello in cui è assicurato contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali) attraverso la procedura informatizzata disponibile nel Portale INAIL.

Una volta inviata la richiesta del documento, sarà trasmessa automaticamente una e-mail alla posta di struttura della sede INAIL territoriale competente per la lavorazione ed una mail, tramite posta elettronica certificata (PEC), al richiedente per la conferma della presa in carico della richiesta.

Richiesta Modulo PD-DA01

Diritto alla copertura sanitaria a titolo dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali

Regolamenti (CE) 883/04 e 987/09

Cod. Cliente/ N. Conto	Denominazione	Indirizzo	PEC	CF/P. IVA

Dipendenti						
Nominativo	Codice Fiscale	Residenza	Da data	A data	Paese Destinazione	PAT/ N. Certificazione

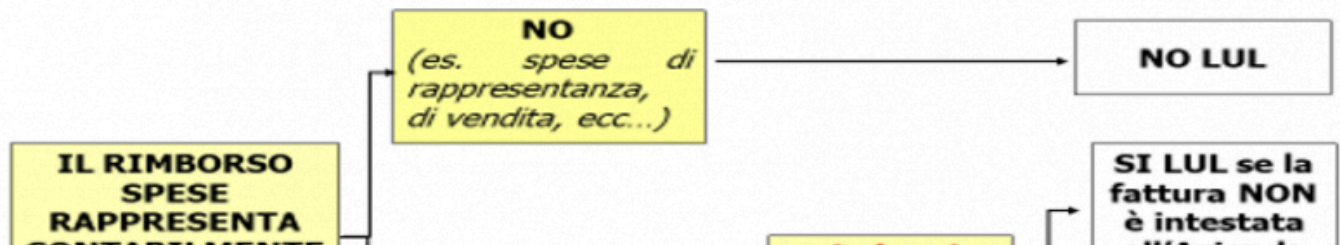
Firma _____

Schema di riepilogo della tassazione fiscale delle indennità di trasferta

Trasferte fuori del territorio comunale

SISTEMI DI RIMBORSO SPESE	TRASFERTA ITALIA	TRASFERTA ESTERO
1. Rimborso forfettario		
➤ Diaria (Indennità forfettaria per vitto e alloggio)	esente fino a €.46,48 al giorno	esente fino a €.77,47 al giorno
➤ Spese di viaggio e trasporto (piè di lista e documentate)	Tutto esente	Tutto esente
2. Rimborso misto		
1* Diaria con rimborso a piè di lista delle sole spese di alloggio <u>o</u> di vitto (oppure forniti gratuitamente l'alloggio <u>o</u> il vitto)	esente fino a €.30,99 al giorno (-1/3)	esente fino a €.51,65 al giorno (-1/3)
2* Diaria con rimborso a piè di lista delle spese di vitto <u>e</u> di alloggio (oppure forniti gratuitamente l'alloggio <u>e</u> il vitto)	esente fino a €.15,49 al giorno (-2/3)	esente fino a €.25,82 al giorno (-2/3)
➤ Spese di viaggio e trasporto in entrambi i casi (piè di lista e documentate)	tutto esente	tutto esente
3. Rimborso a piè di lista (analitico)		
➤ Spese documentate per vitto, alloggio, viaggio e trasporto (piè di lista e documentate)	tutto esente	tutto esente
➤ Altre spese anche non documentate	esente fino a €.15,49 al giorno	esente fino a €.25,82 al giorno

Rimborsi spese / trasferte a Libro Unico del Lavoro



Sanzioni

Rimborsi spese e trasferte: salvo i casi di errore meramente materiale, l'omessa o infedele registrazione dei dati che determina differenti trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali è punita con la sanzione pecuniaria amministrativa da 150 a 1.500€.

Se la violazione si riferisce a più di 5 lavoratori ovvero a un periodo superiore a 6 mesi la sanzione va da 500 a 3.000€.

Se la violazione si riferisce a più di dieci lavoratori ovvero a un periodo superiore a 12 mesi la sanzione va da 1.000 a 6.000€ (art. 39 DL 112/2008 conv in L. 133/2008, modificato dall'art. 22 D.lgs. 151/2015).

Trasferte fittizie:

Il regime sanzionatorio per infedele registrazione sul LUL (art. 39, c. 7, DL 112/2008 conv in L. 133/2008) può trovare applicazione nei casi in cui la **registrazione** del dato risulti sostanzialmente **non veritiera**:

- sia in ordine ai dati meramente quantitativi della stessa (es. differente retribuzione di fatto erogata o differente orario di lavoro/riposi effettivamente goduti);
- sia in ordine ai dati qualitativi non inerenti alla qualificazione giuridica del rapporto di lavoro ma alla scritturazione sul LUL di una causale o titolo fondante l'erogazione economica che non trovi riscontro nella concreta esecuzione della prestazione

sempre a condizione che dall'infedele registrazione sul LUL derivino ricadute sotto il profilo retributivo, previdenziale o fiscale.

Con riguardo alla non conforme registrazione della voce "indennità di trasferta", la sanzione per infedele registrazione sul LUL andrà applicata:

- in presenza di una indennità registrata nel LUL riconducibile a trasferta in realtà mai effettuata, tali emolumenti vengono dunque corrisposti per occultare retribuzioni erogate ad altro titolo e con finalità presumibilmente elusive (es. registrazione sotto la voce "trasferta Italia" di compensi relativi ad ore di lavoro straordinario svolte);
- in caso di registrazione, sotto la voce trasferta, di emolumenti corrisposti per compensare le prestazioni lavorative in realtà svolte dai trasfertisti per i quali è previsto, come detto, un regime contributivo di minor favore.

In presenza di trasferte "fittizie" si applicherà il seguente impianto sanzionatorio:

- recupero contributi INPS e INAIL;
- sanzioni per evasione contributiva (art. 116, c. 8, lett. b), L. 388/2000) connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero: dal 1° settembre 2024, pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al 30%, fermo restando che la sanzione civile non può essere superiore al 60% dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge. Se la denuncia della situazione debitoria è effettuata spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori e comunque entro 12 mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi o premi, i soggetti sono tenuti al pagamento di una sanzione civile pari, in ragione d'anno, al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti, se il versamento in unica soluzione dei contributi o premi sia effettuato entro 30 giorni dalla denuncia. Il tasso ufficiale di riferimento è maggiorato di 7,5 punti, se il versamento in unica soluzione dei contributi o premi è effettuato entro 90 giorni dalla denuncia. La sanzione civile non può, in ogni caso, essere superiore al 40% dell'importo dei contributi o premi, non corrisposti entro la scadenza di legge;
- sanzione per infedele registrazione nel LUL (art. 39, c. 7, DL 112/2008 conv in L. 133/2008): da minimo 150 a massimo 6.000€ in base al numero di dipendenti coinvolti e alla durata della condotta illecita;
- sanzione per omissioni o inesattezza nelle registrazioni apposte sul prospetto paga (art. 5 L. 4/53): da 150 a 900€, maggiorata in base al numero di dipendenti coinvolti e alla durata della condotta illecita;
- versamento delle ritenute fiscali evase e sanzioni tributaria pari al 30% delle somme evase.

Documentazione per l'invio in trasferta

Affinché le spese rimborsate "a piè di lista" al dipendente godano dell'integrale esenzione dell'imposta (ove previsto), è necessario che siano sostenute da idonea documentazione e che il pagamento delle stesse sia avvenuto con modalità tracciabili (es. bonifico bancario o postale, carte di credito, etc.).

Non obbligatorietà dell'autorizzazione scritta alla trasferta (lettera di incarico)

Non è necessaria un'autorizzazione preventiva alla trasferta: la trasferta e le spese ad essa collegate devono risultare dalla normale documentazione conservata dal datore di lavoro.

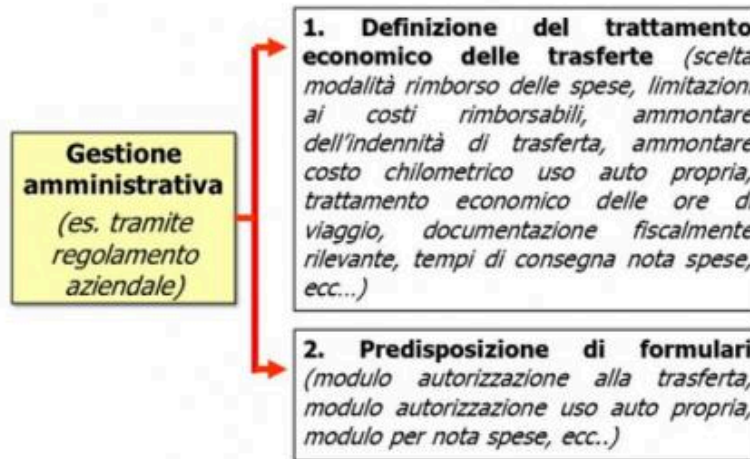
Non obbligatorietà dell'autorizzazione scritta per l'utilizzo dell'auto privata del dipendente

Il Ministero ha ritenuto che "per quanto riguarda la documentazione del viaggio e trasporto, mentre le spese per i viaggi compiuti con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, eccetera) sono direttamente documentabili mediante l'esibizione da parte del dipendente dei relativi biglietti, quelle per i viaggi compiuti con propri mezzi devono essere determinate dallo stesso datore di lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti che indiretti". "Relativamente all'indennità chilometrica per le trasferte fuori del comune dove il dipendente ha la sede di lavoro, si precisa che, al fine di consentire l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dell'indennità chilometrica, non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio. È invece necessario che, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro" (Circ. Min. Fin 23 dicembre 1997 n. 326).

Predisposizione di una nota spese da parte del dipendente

Il dipendente deve avere cura di presentare una nota spese nella quale devono essere riepilogate le spese sostenute per la trasferta, classificate in categorie omogenee, alla quale verrà allegata la documentazione in originale, tranne che per quelle spese per le quali, come si è visto, viene prevista la detassazione fino ad un importo massimo giornaliero senza necessità di allegare la documentazione.

Autorizzazioni e documentazione



Autorizzazioni e documentazione



Requisiti di forma dei documenti di spesa

L'Agenzia delle Entrate ha previsto, in numerose circolari, che ogni qual volta i documenti di spesa siano collegabili alla trasferta eseguita, nei limiti di tempo e di luogo in cui la stessa è avvenuta, e vengono opportunamente riepilogati nella nota spese intestata al dipendente o collaboratore (da presentare ai fini dell'ottenimento del rimborso), gli stessi sono idonei per la deducibilità delle spese di trasferta nella determinazione del reddito di impresa del datore di lavoro e per la detassazione del rimborso in capo al dipendente.

Trasfertisti

I **trasfertisti** rappresentano una categoria particolare tra i lavoratori, e sono identificabili come quei soggetti che svolgono la propria attività lavorativa **in luoghi sempre differenti** e comunque al di fuori della sede fisica dell'azienda per cui lavorano.

Dal 2016, il Legislatore, adeguandosi alla posizione assunta dalla giurisprudenza (Cass. 17 febbraio 2016 n. 3066), attraverso il DL 193/2016 conv. in L. 225/2016 ha definito in maniera chiara la platea dei trasfertisti, indicandone le seguenti necessarie caratteristiche:

- 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, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se egli si è effettivamente

recato in trasferta e dove questa si è svolta.

In mancanza dei requisiti descritti, il lavoratore non può più essere considerato trasfertista ma è da intendersi semplicemente "in trasferta".

Disciplina generale del reddito dei lavoratori trasfertisti

I lavoratori rientranti nella categoria "trasfertisti" godono di uno speciale regime fiscale e previdenziale.

Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione riconosciute, anche se corrisposte con carattere di continuità, ai lavoratori trasfertisti concorrono a formare il reddito dello stesso lavoratore solamente nella misura del 50% (art. 51, c. 6, TUIR).

Esempio:

Maggiorazione mensile corrisposta: 700,00 €

Quota esente 50%: 350,00 €

Quota imponibile previdenziale e fiscale: 350,00 €

Eventuali spese sostenute dal lavoratore trasfertista e rimborsate in regime di rimborso analitico sono integralmente attratte a tassazione ordinaria.

Mancanza di requisiti

Per i lavoratori per cui non sussistono tutte le condizioni necessarie al riconoscimento dello status di "trasfertista" non è applicabile il trattamento speciale contributivo. Può essere riconosciuto solamente il trattamento previsto per le indennità di trasferta.

Per alcune specifiche categorie di lavoratori (ad es. lavoratori dichiarati discontinui), seppur concettualmente riconducibili alla fattispecie dei trasfertisti, la stessa normativa stabilisce che – stante la natura della prestazione svolta e le previsioni della contrattazione collettiva – sia riconosciuta l'indennità di trasferta.

Ad esempio, il personale viaggiante non rientra nella categoria dei trasfertisti poiché l'attività di questi lavoratori è esercitata partendo da un luogo fisso di lavoro.

Trasfertisti in trasferta

In via generale, il lavoratore "trasfertista" non dovrebbe mai essere in "trasferta". Tuttavia, se realmente si configurano le condizioni per l'occasionale svolgimento dell'attività in luogo diverso da quello previsto, in seguito ad un'indicazione del datore di lavoro, queste daranno diritto a ricevere le indennità e i rimborsi spese previsti per la trasferta.

Adempimenti

Non sussistono particolari e specifici adempimenti in capo al datore di lavoro che risulta avere in forza lavoratori trasfertisti, salvo:

- la corresponsione della indennità di trasferta e la sua indicazione a LUL;
- la corretta imposizione fiscale delle indennità (50% imponibile – 50% esenti);
- la non evidenziazione nel contratto individuale della sede di lavoro.

Normativa di riferimento

- art. 51, c. 6, TUIR;
- art. 7-quinquies, c. 1, DL 193/2016 conv. in L. 225/2016
- art. 3, c. 5, D.Lgs 314/97.

Esempio:

Esempio:

Retribuzione mensile: € 1.467,12

Indennità giornaliera di trasfertista: € 50,00

Giornate di lavoro/mese: 22 giorni

Aliquota di riferimento (carico dipendente): 9,19 %

Indennità di trasfertista: € 50x22 = € 1.100,00

Quota di indennità esente (50%): € 1.100,00/2= € 550,00

Quota di indennità soggetta (50%): € 1.100,00/2= € 550,00

Imponibile contributivo: retribuzione + indennità soggetta: € 2.017,12

Contributi: € 185,37

Imponibile IRPEF: € 1.831,75

Imposta IRPEF lorda: € 421,30

Detrazioni imposte: € 194,77

Imposta netta (IRPEF lorda – detrazioni imposte): € 226,53

Imponibile IRPEF - imposta netta: € 1.605,22

Quota di indennità esente: € 550,00

Netto a pagare (con arrotondamento): € 2.155,00

Note: nell'esempio di cui sopra si sono tenuti conto dei seguenti dati: reddito presunto annuo €23.812,75 e n. 31 gg detrazioni del mese.

 Quesiti operativi

Deduzione dei rimborsi per trasferta e indennità di trasferta: tracciabilità

07 Gennaio 2025 | **Francesco Geria**

Dal 2025 le spese di trasferta per vitto, alloggio e trasporto sono esenti da imposizione solo se pagate dal dipendente in modo tracciato. Se l'azienda paga direttamente vitto e alloggio e corrisponde al dipendente solo la diaria per il lavoro fuori sede, può intendersi comunque esente?

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2025 (L. 207/2024) al Testo Unico delle imposte sui redditi, i rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea, corrisposti ai lavoratori nell'ambito di trasferte o missioni effettuate al fuori del territorio comunale, non concorrono a formare il reddito se le spese sono effettuate con versamento bancario o postale ovvero mediante altri **sistemi di pagamento** previsti dall'art. 23 D.Lgs. 241/97. Invece, nel caso in cui l'azienda paghi direttamente vitto e alloggio, sempre **in modo tracciato ai fini della deducibilità delle spese**, e corrisponda al dipendente un'indennità di trasferta, quest'ultima sarà esente ai fini contributivi e fiscali secondo le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 5 TUIR.



Strumenti / Esempi di calcolo

Indennità di trasferta

27 Marzo 2024 | Luca Furfaro

Le trasferte di lavoro si sostanziano in un cambiamento provvisorio, rispetto a quanto scritto nel contratto di lavoro, del luogo in cui il lavoratore svolge le sue mansioni.

Al lavoratore in trasferta potrà essere riconosciuto un indennizzo attraverso l' Indennità forfettaria giornaliera, il Rimborso a piè di lista di tutte le spese sostenute e una Modalità mista (Indennità e rimborso).

In merito alla misura dell'indennità forfettaria la stessa può essere oggetto di regolamentazione da parte della contrattazione collettiva.

ESEMPIO CCNL COMMERCIO Confcommercio

Il CCNL Commercio Confcommercio prevede che ai dipendenti in trasferta spettano alternativamente:

- rimborso corrispondente alle spese effettuate per gli spostamenti effettuati durante una trasferta o una missione.
- indennità di trasferta: al lavoratore spetta una diaria giornaliera che è:
 - non inferiore al doppio della retribuzione giornaliera percepita in caso di pernottamento fuori dalla propria residenza;
 - in mancanza di pernottamento, l'indennità è ridotta di un terzo rispetto al doppio della retribuzione giornaliera;
 - per le missioni di durata superiore al mese viene corrisposta una diaria ridotta del 10%.

Il rimborso a piè di lista risulta totalmente esente da imponibilità fiscale e previdenziale mentre per l'indennità forfettaria riconosciuta per le trasferte fuori dal comune occorre rifarsi alle previsioni dell'art. 51 co 5 TUIR

Per gli spostamenti in Italia, al di fuori del Comune sede di lavoro, l'indennità di trasferta è esente sia dalle imposte che dai contributi) previdenziali, sino al limite giornaliero di:

- 46,48 euro, se al lavoratore sono rimborsate a parte le sole spese di viaggio;
- 30,99 euro, se al lavoratore sono rimborsate a parte le spese di viaggio assieme alle spese o di vitto o di alloggio;
- 15,49 euro, se al lavoratore sono rimborsate a parte le spese di viaggio assieme alle spese di vitto e di alloggio.

Esempio 1

Dipendente con applicazione del CCNL COMMERCIO

Il dipendente pernotta due giorni fuori dalla sede indicata nel contratto di lavoro

Al lavoratore non viene rimborsata nessuna spesa

Il lavoratore ha una retribuzione giornaliera di € 1.540,00

Retribuzione Giornaliera = $1540/26 = 59,23$

Indennità forfettaria di trasferta contrattuale = $59,23 \times 2 = 118,46$

Indennità forfettaria per la trasferta = $118,46 \times 2 \text{ giorni} = 236,92$

Calcolo imponibilità fiscale

Indennità forfettaria imponibile giornaliera = $118,46 - 46,48 = 71,98$

Totale imponibile per trasferta = $71,98 \times 2 = 143,96$

Esempio 2

Dipendente con applicazione del CCNL COMMERCIO

Il dipendente pernotta due giorni fuori dalla sede indicata nel contratto di lavoro

Al lavoratore viene rimborsato, con presentazione di pezze giustificative, l'hotel per tutte e due le notti

Il lavoratore ha una retribuzione giornaliera di € 1.540,00

Retribuzione Giornaliera = $1540/26 = 59,23$

Indennità forfettaria di trasferta contrattuale = $59,23 \times 2 = 118,46$

Indennità forfettaria per la trasferta = $118,46 \times 2 \text{ giorni} = 236,92$

Calcolo imponibilità fiscale

Indennità forfettaria imponibile giornaliera = $118,46 - 30,99 = 87,47$

Totale imponibile per trasferta = $87,47 \times 2 = 174,94$

Esempio 3

Dipendente con applicazione del CCNL COMMERCIO

Il dipendente svolge attività in trasferta per una giornata senza pernottamento

Al lavoratore non viene rimborsata nessuna spesa

Il lavoratore ha una retribuzione giornaliera di € 1.540,00

Retribuzione Giornaliera = $1540/26 = 59,23$

Indennità forfettaria di trasferta contrattuale = $59,23 \times 2 = 118,46 - (118,46/3) = 78,97$

Indennità forfettaria per la trasferta = $78,97 \times 1 \text{ giorno} = 78,97$

Calcolo imponibilità fiscale

Indennità forfettaria imponibile giornaliera = $78,97 - 46,48 = 32,49$

 Quesiti operativi

Indennità di trasferta: quando sono assoggettate a tassazione

23 Aprile 2025 | Luca Furfaro

Oltre quale limite le indennità di trasferta sono da assoggettare a tassazione? La diaria giornaliera fino a € 45 è tassata?

L'art. 51, c. 5, TUIR stabilisce che le **indennità** percepite per le **trasferte** o **missioni** fuori del territorio comunale **concorrono a formare il reddito** per la parte eccedente:

- € 46,48 al giorno per le trasferte in Italia.
- € 77,47 al giorno per le trasferte all'estero.

In caso di **rimborso delle spese di alloggio o di vitto**, o di **alloggio o vitto fornito gratuitamente**, il limite è **ridotto di un terzo**. Se vengono rimborsate entrambe le spese, il limite è **ridotto di due terzi**

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

La Legge di Bilancio 2025 non ha variato nulla rispetto alle **indennità forfettarie**, mentre è intervenuta sulla **tracciabilità delle spese** rimborsate a "pie di lista".

 Quesiti operativi

Compensi di liberalità in luogo delle indennità di trasferta: quando sono legittimi

21 Febbraio 2025 | Luca Furfaro

Un dipendente di una ditta edile industria effettua lavorazioni anche in cantieri diversi rispetto a quello di assunzione; l'azienda non indica per tutti i giorni di lavoro l'indennità di trasferta, ma riconosce in busta paga compensi di liberalità come ristoro delle trasferte. In caso di risoluzione del rapporto, se il dipendente eccepisse la mancata indicazione delle indennità di trasferta, l'azienda può far valere l'erogazione dei compensi di liberalità di ammontare superiore rispetto alle indennità di trasferta mancanti?

Il comportamento tenuto dall'azienda non è conforme alle previsioni del contratto collettivo, nonostante ciò occorre comprendere e verificare se tale comportamento è **migliorativo** rispetto alle indicazioni minime. Aspetto però principale è che tale corresponsione (**compenso di liberalità**) con relativa motivazione deve essere **comunicata al lavoratore** dipendente **in maniera chiara attraverso accordo**. Nel caso non venga indicata esplicitamente l'auspicata **"assorbibilità"** non potrà essere fatta valere, inoltre è necessario verificare che tale somma risulti superiore a quanto comunque dovuto in maniera minima.

In altre parole, il lavoratore dovrà comunque percepire le previsioni minime della contrattazione collettiva ma, in accordo le stesse potranno essere corrisposte con modalità differenti da quelle ordinariamente previste.

 Quesiti operativi

Anticipo delle spese di trasferta e obbligo di tracciabilità

28 Febbraio 2025 | **Francesco Geria**

Se l'azienda fornisce anticipi ai dipendenti sulle spese per le trasferte da effettuare, le spese effettivamente sostenute e documentate devono essere tracciate?

A seguito delle modifiche apportate dalla **Legge di Bilancio 2025**, l'art. 51, c. 5. TUIR prevede che nell'ambito di trasferte o missioni fuori del territorio comunale, i rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1 L. 21/92, non concorrono a formare il reddito se le spese sono effettuate con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 D.Lgs. 241/97. La tracciabilità di tali spese è richiesta anche ai fini della deducibilità delle stesse dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo. Si ritiene che **anche in caso** di corresponsione, da parte del datore di lavoro, **di un anticipo** per il sostenimento del lavoratore di spese di vitto, viaggio e alloggio in occasione di trasferte, le spese effettivamente sostenute dal dipendente debbano essere pagate con **strumenti di pagamento tracciabili**.

 Formulari

Formulario fiscale

Autorizzazione alla trasferta

BDO Tax S.r.l. Stp

Inquadramento

L'azienda dichiarante, con il modello di richiesta di autorizzazione alla trasferta, può indicare i dati relativi al dipendente, la sua qualifica, la destinazione, il periodo ed il motivo della trasferta e l'importo rimborsato. Tale prospetto è un utile strumento in possesso della società per monitorare gli spostamenti dei dipendenti.

Autorizzazione alla trasferta

Il/la sottoscritto/a ... in qualità di ...

AUTORIZZA

il/la dipendente ... , nato o/a ... il ... qualifica ... residente in ... Via ... sede di servizio ... tel ... a recarsi a ... nei giorni da ... al ... per il seguente motivo ...

utilizzando:

il mezzo aziendale

- Marca ...

- Modello ...

- Targa ...

il mezzo pubblico

• Autobus

• Treno

• Aereo

• Nave

il mezzo proprio

- Marca ...

- Modello ...

- Targa ...

A titolo di rimborso delle spese sostenute verrà corrisposta al dipendente un'identità pari ad Euro ... giornaliera, per i giorni nei quali verranno effettuate le trasferte, previa presentazione del resoconto.

Luogo e data

...

Firma del responsabile che autorizza

...

Firma del dipendente

Richiesta rimborso chilometrico spese trasferta dipendenti

BDO Tax S.r.l. Stp

Inquadramento

Attraverso la scheda di richiesta per rimborso chilometrico, il dipendente comunica al datore di lavoro i dettagli relativi alla trasferta effettuata affinché ne sia disposto il rimborso.

Formula

Scheda di richiesta rimborso chilometrico per spese di trasferta dipendenti

Dati della società	
Denominazione	...
Sede legale	...
Codice fiscale/Partita IVA	...
Dati del dipendente richiedente il rimborso	
Nome e cognome	...
Luogo e data di nascita	...
Codice fiscale	...
Numero matricola	...
Ruolo	...
Dati dell'auto utilizzata per la trasferta	
Modello	...
Targa

Anno	...
Cilindrata	...
Rimborso ACI	...

Dettaglio trasferta

Nota spese n del ...

Data	Luogo di partenza	Luogo di destinazione	Motivo della trasferta	Km	€/Km	Altre spese	Totale

Note del dipendente:

Luogo e data

...

Firma del dipendente

...

Firma per approvazione

...

 Dottrina / Schede d'autore

Trasferta

03 Gennaio 2025 | Pasquale Staropoli

Il lavoratore può essere momentaneamente destinato presso una sede diversa da quale normalmente (e contrattualmente) assegnata. Non troviamo codificata una nozione legale di trasferta, le cui caratteristiche sono dettagliatamente disciplinate dalla gran parte dei contratti collettivi che definiscono anche le relative indennità.

Inquadramento

Il **luogo di lavoro**, la sua individuazione univoca, è uno degli **elementi fondamentali** che caratterizzano la prestazione di lavoro subordinato. La sua stabilità ne costituisce uno dei principi generali. Non a caso è tra le indicazioni necessarie del

contratto di lavoro, considerato che è funzionale alla organizzazione aziendale, e rappresenta uno degli obblighi cui è tenuto, fra gli altri il prestatore di lavoro, ai sensi dell'art. 2094 c.c..

Per quest'ultimo rappresenta inoltre un diritto, a conoscerlo e a non averlo modificato, se non per le ragioni e con le garanzie previste dalla legge e dalla contrattazione collettiva. La rilevanza della individuazione della sede dove la prestazione lavorativa deve essere resa è tale che, oltre alla premessa necessità della sua indicazione nella lettera di assunzione, ogni suo mutamento assume rilievo per la gestione del rapporto di lavoro, tanto da dover essere giustificato da **ragioni tecniche, organizzative e produttive**, come accade nel caso del trasferimento del lavoratore subordinato, che deve essere giustificato dalle predette esigenze, codificate dall'art. 2103 c.c. . Anche in caso di trasferta si ha un mutamento del luogo di lavoro e conseguentemente il rilievo giuridico della fattispecie, sebbene si tratti di circostanze diverse, per le quali, tradizionalmente, la trasferta è distinta dal trasferimento per via della temporaneità del mutamento della sede di lavoro, laddove in caso di trasferimento questo è da intendersi invece definitivo.

Trasferta e trasferimento

Come premesso, sia in caso di trasferta che di trasferimento, l'elemento materiale che contraddistingue le fattispecie di rilievo è dato dal **mutamento della sede di lavoro**, ma mentre con il trasferimento la disposizione è destinata ad essere definitiva, con la trasferta si tratta di un mutamento temporaneo. Non troviamo codificata una nozione legale di trasferta. La si ricava, anche attraverso le diverse previsioni della contrattazione collettiva, distinguendola dal trasferimento. Quest'ultimo consiste nel mutamento definitivo della sede di lavoro, e ai sensi dell'art. 2103 c.c., non può avvenire che per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive, che devono essere rese note al lavoratore, laddove richieste, e comunque sussistere oggettivamente, a giustificare la modifica di un elemento essenziale dell'ordinario ménage contrattuale di un rapporto di lavoro di natura subordinata.

La trasferta pertanto ha nel connotato della **temporaneità** – *rectius*, non definitività – l'elemento che la caratterizza e la distingue dal trasferimento. Mentre quest'ultimo infatti presuppone un mutamento definitivo delle già evidenziate esigenze tecniche, organizzative e produttive che lo giustificano, tendenzialmente idoneo a richiedere anche il cambiamento di residenza, o perlomeno di domicilio, del lavoratore interessato, la trasferta, o *missione*, come è anche d'uso fare riferimento, configura una disposizione temporanea che muta il luogo di lavoro del dipendente, che presuppone che tale spostamento abbia una breve durata.

Temporaneità e caratteristiche della trasferta

Come detto non abbiamo una definizione legale di trasferta, ma la si distingue normalmente dal trasferimento, per via del carattere temporaneo del mutamento della sede di lavoro.

Le caratteristiche della trasferta sono tuttavia dettagliatamente disciplinate dalla gran parte dei contratti collettivi. Questi, a prescindere dal punto di riferimento adottato (residenza, stabilimento, territorio comunale) rispetto alla diversa destinazione, hanno tutti in comune i due elementi fondamentali caratterizzanti la trasferta: la **destinazione del lavoratore** presso una sede diversa da quale normalmente (e contrattualmente) assegnata e la **temporaneità di tale nuova assegnazione**.

Mancando una previsione generale che consenta di distinguere la trasferta dal trasferimento secondo un criterio puramente quantitativo, in assenza di un periodo massimo di giorni, settimane, mesi, che qualificano la fattispecie, la natura temporanea della stessa prescinde dalla sua durata, ma il requisito si deve individuare più precisamente nella **non definitività** del mutamento della sede di lavoro. Ciò implica che anche un lungo periodo di destinazione presso una o più sedi, diverse da quella originariamente prevista dal contratto di lavoro, può comunque configurare una trasferta, e non un trasferimento, quando sia possibile rilevare che il provvedimento, perlomeno nelle intenzioni del datore di lavoro, non celava alcuna esigenza di modifica definitiva della sede di lavoro.

Mentre sono noti i limiti cui è soggetta la potestà datoriale di disporre il trasferimento del lavoratore subordinato, individuati dall'art. 2103 c.c., all'assenza di una definizione legale della trasferta si accompagna la mancanza di precisi limiti normativi all'esercizio di tale facoltà.

Di fatto, se si escludono i canoni tracciati dalla contrattazione collettiva, che comunque si preoccupa di individuare i connotati della trasferta (mutamento della sede, confini e trattamento economico conseguente), il **potere dispositivo del datore di lavoro** in tal senso non trova che i limiti imposti dalla necessità di preservare la libertà e la dignità del lavoratore, residuando per il resto, ampi margini discrezionali di disporre le trasferte dei lavoratori. Ciò perché sotto l'egida dell'art. 41 Cost., la natura temporanea del mutamento della sede di lavoro in caso di trasferta, consente di riconoscere la legittimità dell'operato del datore di lavoro, quale espressione del legittimo esercizio del suo potere di adattare e modificare i processi produttivi e, più in generale, l'intera **organizzazione aziendale**, per esigenze di servizio sopravvenute, aventi carattere transitorio e contingente e che dunque, in quanto tali, si presume non inducano nel lavoratore quel disagio che conseguirebbe altrimenti in caso di definitività della destinazione presso una sede di lavoro diversa, che sono tutelate dall'art. 2103 c.c..

La caratteristica della trasferta è dunque da individuare in via principale in questa sua ontologica **temporaneità**, che la distingue come più volte ricordato dal trasferimento e ne riconosce un'agibilità più ampia in capo al datore di lavoro. La **temporaneità relativa** che caratterizza la trasferta richiede necessariamente che, a prescindere dalla durata, verificabile *ex post*, del mutamento della sede di lavoro, permanga un legame funzionale del lavoratore con la sede originaria di lavoro, che di fatto, continua a rendere la prestazione lavorativa nell'interesse della organizzazione dalla quale proviene ed alla quale è destinato a ritornare nelle intenzioni e per le ragioni che hanno indotto la trasferta (Cass. 21 marzo 2006, n. 6240).

Il trattamento economico della trasferta

Il regime più blando della trasferta, determinato dalla circostanza che a differenza del trasferimento si tratta di un provvedimento in ogni caso non definitivo, non esclude del tutto la considerazione dell'interesse del lavoratore ad avere garantita la stabilità del luogo di lavoro. Tale pretesa, seppure affievolita in considerazione della precarietà della disposizione della missione, ha innanzi tutto delle ricadute economiche, individuate nella **indennità di trasferta**, che viene riconosciuta ai lavoratori, a ristoro del disagio conseguente al mutamento della sede di lavoro. L'ammontare di tale specifica indennità è determinato dalla contrattazione collettiva, ed è soggetta ad uno specifico regime quanto alla **imponibilità fiscale**, in ragione della sua particolare natura.

L'indennità conseguente alla trasferta può comportare un **rimborso delle spese sostenute**, il riconoscimento di un importo forfetario onnicomprensivo, o anche un **sistema misto** che compensi il disagio da trasferta con entrambe le modalità.

I rimborsi analitici non sono soggetti ad imponibilità, purché le spese siano documentate o, in assenza di giustificativi, nel limite massimo di € 15,49 giornalieri.

Le **indennità forfetarie** di trasferta non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente fino al tetto di € 46,48 giornalieri, oltre il quale l'indennità ha il medesimo trattamento delle voci retributive ordinarie (art. 51, c. 5, DPR 917/86).

La Legge di Bilancio 2025 (L. 207/2024), ha introdotto un ulteriore periodo al quinto comma dell'art. 51 del TUIR, imponendo la **tracciabilità dei pagamenti per le spese di trasferta**, al fine del riconoscimento del regime fiscale previsto dalla stessa norma. Pertanto, il comma 83 dell'art. 1, prevede che i rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1 L. 21/92, per le trasferte o missioni, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 D.Lgs. 241/97 (carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari). La necessità dell'adozione di uno strumento di tracciabilità delle spese è giustificabile ai fini

del contrasto all'evasione, introducendo l'interesse dei fruitori dei servizi in oggetto a godere del regime fiscale di favore, confidando perciò nella pretesa concreta dell'adozione dei premessi metodi di pagamento.

Trasferta e trasfertisti

A diverso trattamento sono sottoposte le indennità riconosciute ai c.d. **trasfertisti**, intendendo come tali quei lavoratori che per contratto sono tenuti all'espletamento delle attività lavorative in **luoghi sempre variabili** e diversi e tale mutamento continuo della sede di lavoro rappresenta una obbligazione specifica del loro contratto di lavoro, connessa alle modalità della prestazione resa.

In questo caso le **indennità** loro riconosciute a ristoro del mutamento della sede di lavoro sono **imponibili nella misura del 50% riconosciuto** (art. 51, c. 6, DPR 917/86).

Il diverso trattamento giuridico – fiscale delle indennità riconosciute in caso di trasferta *ordinaria* e invece sistematica, come accade invece per i trasfertisti, è conseguenza della diversa natura delle due fattispecie. A differenza di quanto accade ai trasfertisti infatti, l'indennità di trasferta, ed il relativo trattamento fiscale di cui al quinto comma dell'art. 51 TUIR è riconosciuta:

- a) ai lavoratori che hanno un contratto di lavoro che reca l'indicazione puntuale della sede di lavoro alla quale sono destinati;
- b) ai lavoratori che subiscono il mutamento provvisorio di quella sede di lavoro, secondo le esigenze temporanee insorte in corso di rapporto;
- c) in una misura variabile, in relazione al luogo ed alle condizioni della prestazione di lavoro richieste.

Al contrario, l'indennità riconosciuta ai trasfertisti, è corrisposta pure con carattere di continuità, ed anche in misura sempre identica, quale specifica clausola dell'accordo originario del rapporto di lavoro, che prevede l'obbligazione del lavoratore della sua disponibilità a rendere la prestazione lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi.

La distinzione tra le due fattispecie, oggettivamente non sempre agevole in considerazione delle numerose variabili che concorrono in concreto a delinearle, ha destato non poca preoccupazione (e contenzioso), al punto da rendere necessario l'intervento del legislatore che, con norma di interpretazione autentica (art. 7-*quinquies* DL 193/2016 conv. in L. 225/2016), ha riconosciuto l'applicabilità del regime di cui al sesto comma dell'art. 51 TUIR nel caso della **sussistenza contestuale** dei seguenti requisiti:

- a) la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro;
- b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
- c) la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta.

La mancanza di anche soltanto uno dei predetti requisiti è motivo, come espressamente previsto dal secondo comma della norma, di applicazione del diverso regime di cui al quinto comma dell'art. 51, destinato al regime di imponibilità delle indennità di trasferta ordinarie.

La questione ha così raggiunto un equilibrio piuttosto consolidato, anche in ordine alla applicabilità retroattiva dei criteri previsti dal DL 193/2016 conv. in L. 225/2016, in quanto norma di interpretazione autentica, così come confermato dalla

Cass. S.U. 15 novembre 2017, n. 27093, orientamento più volte richiamato, anche di recente (Cass. 8 settembre 2020, n. 18663).

Riferimenti

Norme

Art. 2103 c.c.

art. 51, c. 5, DPR 917/86

Giurisprudenza

Cass. 8 settembre 2020, n. 18663

Cass. S.U. 15 novembre 2017, n. 27093

Cass., 21 marzo 2006, n. 6240

 Dottrina / Riviste

Spese e rimborsi per missioni e trasferte: benefici solo in caso di tracciabilità

20 Gennaio 2025 | Gaetano Murano

La Legge di bilancio 2025 introduce il requisito delle tracciabilità delle spese e dei rimborsi maturati in servizio e per l'espletamento dei compiti istituzionalmente demandati al personale dipendente o sostenute dai lavoratori autonomi per lo svolgimento della propria attività, sia ai fini della relativa deducibilità sia in tema di esclusione dalla formazione del reddito imponibile.

Novità importanti in materia di **tracciabilità dei pagamenti** sono contenute nella recente Manovra finanziaria 2025 che direttamente incidono sulla originaria disciplina recata dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi (ex DPR 917/86) in primis con riferimento alla determinazione del reddito da lavoro dipendente in presenza di spese sostenute (e rimborsate) per missioni e/o trasferte, effettuate sia **fuori sede** che all'**interno del territorio comunale**, espressamente regolamentate dal comma 5 dell'art. 51 TUIR.

Determinazione del reddito da lavoro dipendente: norme a confronto

In tale quadro, la rilevanza della modifica attiene alla esclusione dei rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea per le trasferte o le missioni, dalla formazione del reddito qualora i relativi pagamenti siano eseguiti con versamento **bancario** o **postale** o mediante altri sistemi di pagamento previsti dall' art. 23 D.Lgs. 241/97 (**carte di debito**, di **credito** e **prepagate**, assegni bancari e circolari ovvero altri sistemi di **pagamento tracciabili**).

Art. 51, c. 5, DPR 917/86 "originario"	Nuovo art. 51, c. 5, DPR 917/86

Art. 51, c. 5, DPR 917/86 "originario"	Nuovo art. 51, c. 5, DPR 917/86
<p>Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto.</p> <p>In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000, elevate a lire 50.000 per le trasferte all'estero.</p> <p>Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate, concorrono a formare il reddito.</p>	<p>Alla versione originaria a fianco, si applica ora la seguente previsione.</p> <p>I rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21 (servizio taxi e noleggio con conducente, c.d. NCC), per le trasferte o le missioni di cui al presente comma, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.</p>

In via analoga, in materia di determinazione del **reddito da lavoro autonomo** (ex art. 54 TUIR) viene espressamente previsto che:

- le spese relative a prestazioni alberghiere, di somministrazione di alimenti e bevande nonché di viaggio e trasporto mediante i già menzionati autoservizi pubblici non di linea, addebitate direttamente al committente;
- i rimborsi analitici afferenti le medesime spese;

sostenute per le trasferte del personale dipendente ovvero corrisposti ai lavoratori autonomi, sono **deducibili** se i connessi pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dal ciato art. 23 D.Lgs. 241/97.

Rimangono comunque ferme, le previsioni di cui, rispettivamente:

- al c. 5, dello stesso art. 54 TUIR, secondo cui le spese relative a prestazioni alberghiere e a 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 di imposta.

Tali limiti, non trovano si applicazione con riferimento alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente.

In ogni caso, tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono **compensi in natura** per il professionista.

Le **spese di rappresentanza**, inoltre, sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (sono ricomprese 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'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito.

Sono, poi, integralmente deducibili:

- entro il limite annuo, rispettivamente, pari a:

- € 10.000, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno;
- € 5.000, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente;

- gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà.

- al c. 6, della medesima disposizione, che annovera tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili anche le quote delle indennità riferibili al trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, nonché le indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, maturate nel periodo di imposta.

Vitto, alloggio, trasporto

In tema, poi, di **spese per prestazioni di lavoro** (ex art. 95 TUIR), viene ora introdotta la nuova previsione afferente la tracciabilità dei pagamenti anche alle spese di vitto e alloggio ed a quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, nonché ai rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti oppure corrisposti a lavoratori autonomi.

Tali spese, ora, sono deducibili, se i relativi pagamenti sono eseguiti appunto con versamento bancario o postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti, nel rispetto però delle seguenti regole d'ingaggio.

In primis, le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di **liberalità** a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'art. 100, c. 1 DPR 917/86, secondo cui le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Non sono deducibili, comunque, i **canoni di locazione** anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea.

I canoni di locazione anche finanziaria e le **spese di manutenzione dei fabbricati** concessi in **uso ai dipendenti** sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi.

Qualora tali ultimi vengano concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili.

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad € 180,76; il predetto limite pari ad € 258,23 per le trasferte all'estero.

Qualora, il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, oppure 20 se con motore diesel.

Spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza, come noto, sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse.

Le stesse, afferenti il periodo precedente, sono commisurate all'ammontare dei **ricavi** e **proventi** della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo, in misura pari, rispettivamente:

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

In ogni caso, sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50.

Anche tali tipologie di spese - per espresso intervento legislativo che va ad integrare l'originaria previsione ex art. 108, c. 2, del citato testo unico riferibile alle spese sostenute in più esercizi - sono deducibili se i pagamenti avvengono mediante versamento bancario o postale ovvero altri sistemi di pagamento previsti dal prefato art. 23 D.Lgs. 241/97.

Ulteriori previsioni e decorrenza

A fattor comune, infine, tutte le prefate disposizioni qui in commento, si applicano:

1. anche ai fini dell'Imposta Regionale sulle attività produttive (ex D.Lgs. 446/97);
2. a decorrere, anche in materia di Irap, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024, come disposto dall'art. 1, c. 83, L. 207/2024 (Legge di bilancio 2025).

Trasferte e rappresentanza: le criticità della tracciabilità delle spese

Andrea Cecchetto

La **Legge di Bilancio 2025** introduce un **obbligo di tracciabilità** per le **spese di trasferta** e di **rappresentanza** (per le sole **imprese**). L'obiettivo dichiarato dal Governo è quello di garantire che tali **spese** siano **deducibili** solo se effettivamente documentate. Quali sono le **criticità** della normativa?

 Dottrina / Riviste

Rimborsi spese: novità per regime impositivo e tracciabilità

08 Gennaio 2025 | **Bruno Olivieri**

A decorrere dal 1° gennaio 2025, la disciplina impositiva dei rimborsi spese ai dipendenti e collaboratori subisce importanti modifiche con l'obiettivo di razionalizzare l'accertamento sull'effettività e natura del costo sostenuto e confermare, conseguentemente, la legittima non imponibilità delle somme in capo al lavoratore e la deducibilità dell'onere in capo al datore di lavoro/committente.

Il contesto e le finalità delle modifiche alla disciplina dei rimborsi spese

Le modifiche apportate, dal 1° gennaio 2025, al DPR 917/86 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) dal D.Lgs. 192/2024 (Decreto riforma IRES-IRPEF) e dalla L. 207/2024 (Legge di Bilancio 2025) in tema di rimborso spese sostenute dai dipendenti e collaboratori si susseguono in simbiotica e funzionale connessione, interessando tanto il comma 5 dell'art. 5, per quanto riguarda la **tassazione** in capo al lavoratore, che gli articoli 54 e 95 per quel che attiene alla **deducibilità del costo** in capo rispettivamente al datore di lavoro/committente esercente attività di lavoro autonomo piuttosto che d'impresa.

Le modifiche in trattazione costituiscono un ulteriore passo avanti del graduale (seppur ancor lungo) processo di ammodernamento di una ormai "datata" disciplina fiscale che, dopo circa 40 anni dall'entrata in vigore del DPR 917/86, necessitava, ormai inevitabilmente, di una razionalizzazione e allineamento all'evoluzione normativa che ha avuto nel corso degli anni la tassazione dei redditi di lavoro, anche finalizzata, nel caso di specie, a circoscrivere il fenomeno di evasione contributiva e fiscale derivante dall'utilizzo di rimborsi che, di fatto, dissimulano competenze retributive.

Come analizzeremo di seguito, le modifiche apportate al TUIR, seppur tecnicamente in stretta connessione tra di loro per gli obiettivi, si concretizzano su presupposti sostanzialmente diversi, compensando la semplificazione introdotta dal D.Lgs. 192/2024 nella rendicontazione dei rimborsi delle spese di viaggio e trasporto in ambito comunale con il giro di vite dato della L. 207/2024 che, dal 1 gennaio 2025, introduce la tracciabilità dei rimborsi delle spese di vitto, alloggio, trasporto e viaggio quale vincolo, quale vincolo per la non imponibilità delle somme in capo al percettore (dipendente o collaboratore) e per la deducibilità delle suddette spese in capo al datore di lavoro/committente.

Le modifiche apportate dal Decreto IRES-IRPEF

L'art. 3 D.Lgs. 192/2024 si occupa di dare attuazione alla revisione e semplificazione delle disposizioni riguardanti le **somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente** previste dall'art. 51, c. 2, 3, e 5, DPR 917/86TUIR. In particolare, per quanto attiene alla disciplina dei rimborsi spese ai dipendenti e collaboratori, le modifiche introdotte dal comma 1, lett. b, n. 3 dell'art. 3 del succitato decreto legislativo interessano il quarto periodo dell'articolo 5, c. 5, DPR 917/86, prevedendo che dal 1° gennaio 2025, in un'ottica di semplificazione, le spese di trasporto e viaggio per le trasferte nell'ambito del **territorio comunale** non concorreranno a formare il reddito del dipendente/collaboratore purché **comprovate e documentate**, così superando la previgente formulazione in base alla quale il favorevole regime impositivo

riguardava “letteralmente” le sole spese di trasporto che, per essere escluse da imposizione, dovevano anche essere rigorosamente comprovate da documenti nominativi provenienti dal vettore.

Art. 51 c. 5, DPR 917/86 (fino al 31/12/2024)	Art. 51 c. 5, DPR 917/86 (dal 01/01/2025)
Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.	Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate , concorrono a formare il reddito.

Per completezza d'analisi è importante sottolineare che l'art. 5 D.Lgs. 192/2024 riscrive integralmente la disciplina per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo, modificando il testo dell'art. 54 TUIR e riorganizzandola in nuovi ulteriori 7 articoli (da 54 a 54-octies), con l'obiettivo di una più agevole individuazione di ciascun componente di reddito.

A riguardo, per quanto attiene alla deducibilità delle spese di vitto e alloggio rimborsate ai dipendenti e collaboratori per le trasferte **fuori dal territorio comunale**, il nuovo art. 54-septies c. 5, con decorrenza già dall'anno 2024, uniforma (per esercenti attività professionale che imprenditori) il limite di massima deducibilità già fissato dall'art. 95 c. 3, pari ad un ammontare giornaliero non superiore a € 180,76, elevato a € 258,23 per le trasferte all'estero.

Le modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2025

In un'ottica di maggiore accertabilità dell'effettivo sostenimento delle spese rimborsate e, di riflesso, di contrasto al fenomeno di sottodichiarazione dei ricavi dai soggetti eroganti servizi alberghieri e di trasporto, l'art. 1 c. 81 della Legge 207/2024, in piena linearità con l'art. 3 del d.lgs. 192/2024, modifica ulteriormente il comma 5 dell'art. 51 TUIR, disponendo che, dal 1° gennaio 2025, il rimborso delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea nell'ambito di missioni o trasferte di dipendenti o collaboratori (sia in ambito comunale che fuori) sia escluso dall'assoggettamento a imposizione in capo al percipiente (non assumendo la natura di reddito di lavoro), **qualora siano eseguiti** con pagamento bancario o postale ovvero con l'utilizzo di carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari, ovvero **con metodi che ne permettano la tracciabilità del pagamento**. In particolare, le spese di trasporto soggette all'obbligo di tracciabilità sono quelle relative agli autoservizi di cui all'art. 1 L. 21/92, ovvero taxi e noleggio con conducente, mentre rimangono esentate dall'obbligo di tracciabilità (ma non da quello di documentabilità) quelle relative ai trasporti pubblici di linea ferroviari, automobilistici, marittimi, lacuali ed aerei.

Specularmente l'art. 1, c. 81, L. 207/2024, modificando anche l'art. 54 (già novellato dall'art. 5 D.Lgs. 192/2024) e 95 del TUIR in tema di deducibilità delle spese per prestazioni di lavoro, prevede, inoltre, che dal 1° gennaio 2025 la suddetta **tracciabilità** dei suddetti rimborsi di spese di vitto alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea sia **dirimente ai fini della deducibilità del costo per il sostituto d'imposta erogante**, anche laddove si qualificano come spese di rappresentanza.

La lotta all'evasione fiscale, tramite misure in materia di pagamenti elettronici e di interoperabilità delle banche dati e di tracciabilità delle spese, è, quindi il contesto in cui si innesta la modifica alla disciplina dei rimborsi spese (nonché delle spese di rappresentanza), in cui la previsione della tracciabilità dei pagamenti delle spese alberghiere e trasporto non di linea, quali a maggior propensione di evasione da parte degli esercenti, alimenta uno strumentale “virtuoso” contrasto di interessi tra chi offre i servizi, interessato a percepire i corrispettivi in contanti per sottodichiarare i ricavi, e chi ne usufruisce che, invece, dal 1 gennaio 2025, ha interesse a effettuare pagamenti elettronici per poter ottenerne il rimborso escluso da imposizione (dipendente/collaboratore) o dedurre il costo (datore di lavoro/impresa).

Come si può ben notare, l'intervento legislativo riguarda esplicitamente il rimborso di tutte quelle spese che non sono soggette ad un "massimale" di non imponibilità e che, nello specifico caso di quelle di trasporto e viaggio, sono le uniche a godere dell'esenzione anche nell'ambito di missioni nell'ambito del territorio comunale. Quindi, come se ne può oggettivamente dedurre, l'intento del Legislatore è quello di intervenire per arginare ulteriormente il fenomeno di dissimulazione del rimborso di spese inesistenti con l'unico obiettivo di aggirare l'imponibilità di somme di natura retributiva.

Riepilogo della disciplina dal 1° gennaio 2025

Fatte salve le suddette modifiche, la previgente disciplina dei rimborsi nell'ambito delle trasferte e missioni ex art. 51, c. 5, TUIR rimane invariata. Pertanto, ricordando che il sistema di rimborso analitico delle spese è uno delle **due modalità**, alternativo e non sovrapponibile (nell'ambito della stessa missione), a quello forfettario, la disciplina vigente dal 1° gennaio 2025 può come di seguito essere sintetizzata.

Rimborso spese per trasferta nel comune della sede di lavoro (art. 51, c. 5, TUIR)		
<p>Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale (con riferimento alla sede di lavoro o domicilio del lavoratore se trattasi di trasfertista) concorrono interamente a formare il reddito per il dipendente/collaboratore, ad eccezione dei rimborsi delle spese di viaggio e trasporto con autoservizi di linea (bus, treno, aereo, nave, ecc) comprovate e documentate e delle spese di viaggio e trasporto con autoservizi non di linea (taxi e n.c.c.) attestata con pagamento tracciato.</p> <p>NOTA BENE: Costituisce una deroga alla ordinaria disciplina il rimborso delle spese erogate ai direttori di gara sportivi ex art. 25 c. 6 bis D.Lgs. 36/2021 ai quali possono essere riconosciuti rimborsi forfettari per le spese sostenute per attività svolte anche nel proprio comune di residenza, nel limite di 400 euro mensili, in occasione di manifestazioni sportive riconosciute dalle Federazioni sportive nazionali, dalle Discipline sportive associate, dagli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici, dal CONI, dal CIP e dalla società Sport e salute S.p.a.</p>		
	Imponibilità dipendente/collaboratore	Deducibilità datore/committente
Rimborso analitico delle spese di viaggio e trasporto con autoservizi non di linea	Non concorrono a formare il reddito purché sostenute con metodi che assicurano la tracciabilità del pagamento, come previsto dalla modifica apportata all'art. 51 c. 5 TUIR dall'art. 1 c. 81 lett. a) della L. 207/2024 (Legge Bilancio 2025).	Sono deducibili purché sostenute dal dipendente/collaboratore con metodi che assicurano la tracciabilità del pagamento, come previsto dalla modifica agli artt. 54 e 95 TUIR apportata dall'art. 1 c. 81 lett. b) e c) della L. 207/2024 (Legge Bilancio 2025).
Rimborso analitico delle spese di viaggio e trasporto con autoservizi di linea	Non concorrono a formare il reddito se comprovate e documentate.	Sono deducibili se comprovabile e documentabile la loro inerenza alla prestazione lavorativa.
Rimborso delle spese vitto e alloggio	Le somme concorrono sempre a formare il reddito del dipendente o del collaboratore, assumendo natura retributiva.	Sono deducibili come spese alberghiere (non come prestazioni di lavoro), limitatamente al 75% dell'importo rimborsato (art. 109 c. 5 TUIR), e con l'ulteriore limite massimo del 2% dei

Rimborso spese per trasferta nel comune della sede di lavoro (art. 51, c. 5, TUIR)

		<p>compensi percepiti nell'anno d'imposta per i sostituti lavoratori autonomi (novellato art. 54-septies c.1 TUIR), purché eseguite con metodi che assicurano la tracciabilità del pagamento, come previsto dalla modifica agli artt. 54 e 95 TUIR apportata dall'art. 1 c. 81 lett. b) e c) della L. 207/2024 (Legge Bilancio 2025).</p> <p>Se le spese non sono direttamente afferenti alla prestazione lavorativa e si qualificano come spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti seguenti:</p> <p>lavoratori autonomi (art. 54-septies c. 2 TUIR e modifiche di cui all'art.1 c. 81 lett. b) L. 207/2024.): se sostenute con metodi che assicurano la tracciabilità del pagamento, nel massimale dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta;</p> <p>imprese (art. 108 c. 2 TUIR come modificato dall'art.1 c. 81 lett. d) L. 207/2024): se sostenute con metodi che assicurano la tracciabilità del pagamento, con i seguenti massimali:</p> <ol style="list-style-type: none">1. all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a € 10 milioni;2. allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni;3. allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50 milioni.
Rimborso delle spese per utilizzo auto propria		Sì, come ordinario costo per prestazione di lavoro.
Altre spese documentate		
Rimborso forfettario		

Rimborso spese per trasferta fuori dal comune della sede di lavoro art. 51, c. 5, TUIR)

Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte fuori dal territorio comunale (con riferimento alla sede di lavoro o domicilio del lavoratore se trattasi di trasfertista) sono rimborsabili secondo uno dei seguenti criteri, **alternativi tra di loro e non cumulabili nell'ambito della medesima trasferta**:

- Rimborso analitico delle spese;
- Rimborso forfettario (indennità di trasferta);
- Rimborso misto (indennità di trasferta + rimborso analitico pasti e soggiorno).

	Imponibilità dipendente/collaboratore	Deducibilità datore/committente
Rimborso analitico delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto con autoservizi non di linea.	Le spese di vitto e alloggio, e quelle di viaggio e di trasporto con autoservizi non di linea, non concorrono a formare il reddito, senza alcun limite di importo purché sostenute con metodi che assicurano la tracciabilità del pagamento, come previsto dalla modifica apportata all'art. 51 c. 5 TUIR dall'art. 1 c. 81 lett. a) della L. 207/2024 (Legge Bilancio 2025).	<p>Le spese di vitto e alloggio, e quelle di viaggio e di trasporto con autoservizi non di linea sono integralmente deducibili, purché eseguite con metodi che assicurano la tracciabilità del pagamento, come previsto dalla modifica agli artt. 54 e 95 TUIR apportata dall'art. 1 c. 81 lett. b) e c) della L. 207/2024 (Legge Bilancio 2025).</p> <p>La deducibilità dei rimborsi di vitto e alloggio sconta il limite massimo previsto dall'art. 95 c. 3 primo periodo TUIR (applicabile sia ai datori di lavoro esercenti arti e professioni che imprese già dal periodo d'imposta 2024), pari ad un ammontare giornaliero non superiore a euro 180,76, elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero.</p> <p>Se le spese non sono direttamente afferenti alla prestazione lavorativa e si qualificano come spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti seguenti:</p> <p>lavoratori autonomi (art. 54-septies c. 2 TUIR e modifiche di cui all'art.1 c. 81 lett. b) L. 207/2024.): se sostenute con metodi che assicurano la tracciabilità del pagamento, nel massimale dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta;</p> <p>imprese (art. 108 c. 2 TUIR come modificato dall'art.1 c. 81 lett. d) L. 207/2024): se sostenute con metodi che</p>

Rimborso spese per trasferta fuori dal comune della sede di lavoro art. 51, c. 5, TUIR)

		<p>assicurano la tracciabilità del pagamento, con i seguenti massimali:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. all'1,55 dei ricavi e altri proventi fino a € 10 milioni; 2. allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni; 3. allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50 milioni.
Rimborso analitico delle spese di viaggio e trasporto con autoservizi di linea	Non concorrono a formare il reddito se comprovate e documentate.	Sono deducibili se comprovabile e documentabile la loro inerente alla prestazione lavorativa.
Rimborso analitico delle spese altre spese	Il rimborso delle spese diverse da vitto, alloggio, viaggio e trasporto (esempio telefono o parcheggio) anche non documentabili, purché inerenti alla prestazione di lavoro, non concorre a formare reddito fino ad un importo giornaliero di € 15,49, elevato a € 25,82 per le trasferte all'estero.	Sì, come spese per prestazioni di lavoro, fino ad un importo giornaliero di € 15,49, elevato a € 25,82 per le trasferte all'estero e purché inerenti alla prestazione lavorativa.
Rimborso forfettario utilizzo auto propria (indennità chilometrica)	Non concorre a determinare reddito imponibile se calcolate sulla base dei costi chilometrici di cui alle tabelle ACI e sono inerenti allo svolgimento della prestazione lavorativa.	Ai sensi dell'ultimo periodo dell'art. 95 c. 3 del TUIR (applicabile sia ai datori di lavoro esercenti arti e professioni che imprese), sono deducibili purché corrisposte in relazione ad autovettura di max 17 CF benzina / 20 CF diesel.
Rimborso forfettario (indennità trasferta)	<p>Non concorrono a formare reddito per il dipendente/collaboratore entro il limite giornaliero di € 46,48 (trasferta nazionale) e di € 77,47 (trasferta estera); l'eventuale (sola) eccedenza costituisce reddito imponibile.</p> <p>Sono pienamente cumulabili con il rimborso analitico delle spese di viaggio e di trasporto (tracciate se con autoservizi non di linea) o dell'indennità chilometrica.</p> <p>Sono parzialmente cumulabili con il rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio sostenute con metodi che</p>	<p>Sono deducibili come spese per prestazioni di lavoro, purché inerenti con la prestazione lavorativa.</p> <p>(art. 95 c. 4 TUIR) Le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, possono dedurre un importo (forfettizzato) pari a € 59,65 al giorno, elevate a euro 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto.</p>

Rimborso spese per trasferta fuori dal comune della sede di lavoro art. 51, c. 5, TUIR)

	<p>assicurano la tracciabilità del pagamento, (vedi disciplina del rimborso misto).</p> <p>Non sono cumulabili con il rimborso di tutte le altre tipologie di spese, anche se analiticamente documentate, corrisposte in aggiunta all'indennità di trasferta, che assumono natura di reddito di lavoro imponibile.</p>	
Rimborso misto	<p>Laddove vengano analiticamente e separatamente rimborsate le spese di vitto e/o alloggio (sostenute nelle modalità che ne assicurano tracciabilità del pagamento), la soglia di non imponibilità viene diminuita di 1/3 con il rimborso delle spese di vitto o quelle di alloggio (quindi, € 30,99 al giorno per le trasferte nazionali ed € 51,65 al giorno per quelle estere) ovvero di 2/3 se vi è il rimborso delle spese sia di vitto che di alloggio (quindi € 15,49 al giorno per trasferte nazionali e € 25,82 al giorno per quelle estere).</p> <p>Sono pienamente cumulabili con il rimborso analitico delle spese di viaggio e di trasporto (sostenute nelle modalità che ne assicurano tracciabilità del pagamento se relative ad autoservizi non di linea) o con indennità chilometrica.</p> <p>Non sono cumulabili con il rimborso di tutte le altre tipologie di spese, anche se analiticamente documentate, corrisposte in aggiunta all'indennità di trasferta, che assumono natura di reddito di lavoro imponibile.</p>	<p>L'indennità forfettaria è deducibile come spese per prestazioni di lavoro, purché inerente con la prestazione lavorativa. La deducibilità delle spese di vitto e alloggio rimborsate analiticamente sconta la disciplina del rimborso analitico (vedi precedente).</p>

 Dottrina / Schede d'autore

Rimborsi spese di lavoratori dipendenti e autonomi

31 Gennaio 2025 | Michele Brusaterra

I rimborsi spese analizzati in questa scheda riguardano i soggetti che svolgono attività di lavoro dipendente o assimilata e gli esercenti arti e professioni. Sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IRAP e IVA, occorre tenere conto dei differenti trattamenti a cui essi sono assoggettati.

Inquadramento

Una importante voce, sia per i soggetti che svolgono attività di lavoro dipendente o attività a questa assimilata, sia per le imprese che per gli esercenti arti e professioni datori di lavoro, è rappresentata dai **rimborsi spese**.

Si tratta di rimborsi di varia natura quali, a mero titolo esemplificativo, le spese per vitto e alloggio, i rimborsi chilometrici e quant'altro. Dal punto di vista fiscale, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IRAP e IVA, questi rimborsi risultano avere trattamenti differenti di cui necessariamente occorre tenere conto per non incorrere in errori.

I rimborsi spese per i dipendenti e assimilati

Capita spesso che durante l'espletamento delle proprie funzioni, dipendenti e soggetti assimilati ai lavoratori dipendenti che, per quel che qui interessa, vengono individuati d'ora in avanti, per snellezza, negli amministratori di aziende, sostengano spese che poi devono essere rimborsate dal datore di lavoro. Tali spese vengono solitamente sostenute per:

- **trasferte e trasferimenti, inerenti** all'attività svolta;
- **spese di rappresentanza**, che sono quelle spese che hanno finalità promozionali o per pubbliche relazioni, comunque atte a divulgare e migliorare l'immagine dell'azienda;
- **altre spese anticipate** per l'azienda come, ad esempio, quelle di cancelleria.

Trasferta	Spostamento in altro luogo di lavoro in via transitoria
Trasferimento	Spostamento del lavoratore in un'altra sede di lavoro differente da quella di provenienza, in modo definitivo

I risvolti civili di bilancio: cenni

Concentrando l'attenzione sui rimborsi spese da **trasferta**, è appena il caso di far notare che dal punto di vista civilistico e, quindi, di **bilancio**, la spesa sostenuta dal lavoratore dipendente o dall'amministratore va rilevata in contabilità come costo dell'esercizio, sempreché naturalmente sia inerente all'attività svolta dall'azienda e da questa autorizzata, e deve trovare giustificazione in documentazione che ne attesti il sostenimento.

A tale proposito, qualora un dipendente o un amministratore dovesse sostenere delle spese personali non autorizzate, è necessario distinguere due casi:

- utilizzo di **denaro personale** del **dipendente** o dell'**amministratore** per sostenere la spesa;
- utilizzo di **denaro dell'azienda**.

Mentre nel primo caso la questione è semplice in quanto l'azienda di fronte a una spesa personale di uno dei soggetti indicati, deve rifiutarsi di eseguire il rimborso, nell'altro caso, ossia quello di utilizzo direttamente da parte del lavoratore di denaro dell'azienda, la **rilevazione contabile** dell'**uscita** di tale denaro è inevitabile.

Sorge, così, un problema di corretta rilevazione del fatto aziendale e della conseguente corretta tenuta della contabilità, tenuto conto che la spesa non inerente all'attività dell'impresa non può essere rilevata come costo.

La domanda, quindi, che spesso si pone l'azienda è come rilevare l'uscita del denaro che, comunque, va appunto contabilizzata, in caso di spesa non inerente sostenuta da dipendenti o amministratori.

La risposta è relativamente semplice: se non si può rilevare un costo, allora si tratta di un **credito verso il dipendente** o l'amministratore che ha sostenuto la spesa di natura personale o, comunque, non inerente all'attività, e che la dovrà, in qualche modo, rimborsare all'azienda.

Si pensi, giusto per esemplificare, all'amministratore che con la carta di credito aziendale acquista per sé un vestito dal costo di € 1.000.

Visto che c'è l'uscita di banca che l'azienda deve comunque rilevare, la rilevazione contabile corretta sarà l'uscita di banca, in avere dello stato patrimoniale, e il credito verso l'amministratore, in dare del medesimo stato patrimoniale. Si accende, così, un credito che l'amministratore dovrà rimborsare.

Dare		Avere	
Credito vs dipendente/amministratore	1.000	Banca c/c XXXX	1.000

D'altra parte, senza volere andare oltre sul tema, nel caso in cui il costo fosse imputato a conto economico dell'esercizio, ciò porterebbe a due ben precise conseguenze:

- da una parte si avrebbe un bilancio non veritiero e corretto, in quanto si confondono nel conto economico spese inerenti con spese non inerenti;
- dall'altra parte si avrebbe una diminuzione dell'utile distribuibile ai soci ovvero un aumento della perdita che, in ogni caso, va a impattare negativamente sul patrimonio netto, spettante ai soci stessi.

Le norme fiscali

Venendo, dunque, ai rimborsi spese inerenti all'attività e autorizzati dall'azienda, due, come si è detto, sono le modalità attraverso le quali tali costi possono essere sostenuti:

- con denaro proprio del dipendente o dell'amministratore, che va quindi rimborsato,
- con denaro dell'azienda.

E' bene già far presente che mentre fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 i metodi di sostenimento delle spese non andavano ad impattare sulle norme fiscali, nel senso che era indifferente la modalità di pagamento, fermo rimanendo il fatto che rimane indifferente la modalità di intestazione dei documenti emessi dai terzi, la legge di bilancio per il 2025, L. 207/2024, modificando l'art. 51, c. 5, DPR 917/1986, che disciplina il concorso alla formazione del reddito da lavoro dipendente delle indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori dal territorio comunale, prevede che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, i rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1 L. n. 21/1992 (servizi di taxi e servizi di noleggio con conducente), non concorrono a formare il reddito del lavoratore solo se tali spese sono sostenute con **metodi tracciabili**, cioè con versamento bancario o postale oppure tramite gli altri sistemi di pagamento di cui all'art. 23, D.Lgs. n. 241/1997, e cioè:

- carte di debito,
- carte di credito,
- carte prepagate,

- assegni bancari e
- assegni circolari.

Pertanto, mentre è fiscalmente indifferente che la fattura venga intestata al dipendente o amministratore o direttamente all'azienda, in quanto la natura della spesa non cambia trattandosi sempre di spese sostenute per l'espletamento dell'attività da parte dei predetti soggetti e più precisamente, come si dirà in prosieguo, per le trasferte degli stessi, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 le modalità di sostenimento delle spese vanno a modificare la tassabilità delle stesse in capo al dipendente.

Non solo. Sempre la citata legge di bilancio per il 2025, inserendo il comma 3-bis all'interno dell'art. 95 DPR n. 917/1986, che disciplina la deducibilità dal reddito delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (si veda infra), prevede che le spese di vitto e alloggio, nonché i rimborsi analitici delle spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1 L. n. 21/1992 (servizi di taxi e servizi di noleggio con conducente), sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili, nei limiti stabiliti dallo stesso art. 95, solo se effettuate con i metodi tracciabili di cui già si è detto sopra.

Sul tema dell'**intestazione** dei **documenti** di spesa, gli "abbinamenti" che si possono avere sono quelli indicati nella tabella che segue.

Modalità di sostenimento della spesa e di intestazione del documento	
Spesa sostenuta con denaro del dipendente/amministratore	Documento intestato al dipendente/amministratore
Spesa sostenuta con denaro del dipendente/amministratore	Documento intestato all'azienda
Spesa sostenuta con denaro dell'azienda	Documento intestato al dipendente/amministratore
Spesa sostenuta con denaro dell'azienda	Documento intestato all'azienda

A disciplinare, dunque, i rimborsi spese, per quanto riguarda le imposte dirette, sono i già citati art. 51 c. 5, per quel che concerne la loro **imponibilità** in capo al dipendente o all'amministratore, e art. 95 c. 3 e 4, per il loro trattamento in capo all'azienda, DPR n. 917/86.

Rimborsi spese	
Art. 51 c. 5 DPR 917/86	Norme per la tassazione in capo al dipendente
Art. 95 c. 3 e 4 DPR 917/86	Norme per la deducibilità in capo al datore di lavoro

Il trattamento in capo al dipendente/amministratore

L'art. 51 DPR 917/86 disciplina la determinazione del reddito di lavoro dipendente, andando a indicare tutte le regole per la sua determinazione nonché per la determinazione del reddito derivante da prestazioni per lavori assimilati al lavoro dipendente, come quello dell'amministratore.

Proprio a tale proposito, e al fine di meglio comprendere perché l'art. 51 c. 5 in commento vada poi a normare, separatamente, i rimborsi spese, l'art. 51 c. 1 dispone che il **reddito di lavoro dipendente e assimilato** è costituito da tutte le

somme e i **valori** in genere che a qualunque titolo vengono **percepiti** dai dipendenti e lavoratori a essi assimilati, anche se sotto forma di erogazioni liberali, che riguardino comunque il rapporto di lavoro.

Si tratta di una norma con una vasta portata e se nulla fosse stato aggiunto, nei commi successivi, essa avrebbe condotto a configurare come reddito di lavoro dipendente e assimilati anche i rimborsi spese in commento.

Il quinto comma dell'art. 51, quindi, individua delle deroghe alla norma generale, appena citata, andando a stabilire la **non tassazione** in capo al lavoratore dipendente e all'amministratore, di somme a questi soggetti erogate a titolo di rimborso spese sostenute, con mezzi tracciabili (si veda sopra), per l'espletamento dell'attività. Tali rimborsi spese si possono così suddividere:

- i **rimborsi spese forfetari**;
- i rimborsi spese **misti**;
- i rimborsi spese **analitici**.

Le trasferte

La prima parte del primo periodo dell'art. 51 c. 5 DPR 917/86 stabilisce che **non** concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente le **indennità** che vengono percepite da tali soggetti nonché, per l'assimilazione di cui si è detto, dagli amministratori, in occasione di loro **trasferte** o missioni **fuori dal territorio comunale** in cui ha sede l'impresa del datore di lavoro.

Si tratta di una norma che va a scongiurare la tassabilità, in capo a dipendenti e amministratori, di somme che non costituiscono per questi delle retribuzioni ma, bensì, meramente dei rimborsi, ancorché il Legislatore abbia agito con prudenza, ponendo dei paletti in termini di valori, come si dirà infra, e in termini di modalità di pagamento (come si è detto sopra), al fine di evitare comportamenti di comodo e purché il rimborso si riferisca a uno spostamento che tecnicamente possa essere inquadrato come trasferta.

A tale proposito, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di chiarire che le disposizioni di cui all'art. 51 c. 5 vanno applicate nel presupposto che il rimborso spese corrisposto al lavoratore dipendente o assimilato vada effettivamente a compensare spese che sono sostenute nel quadro di uno spostamento tecnicamente riconducibile al concetto di trasferta (Ris. AE 17 giugno 2008 n. 248/E).

È bene sgombrare subito il campo da quello che potrebbe essere un equivoco: le **spese** relative al percorso dalla **residenza** del **dipendente** al **luogo di lavoro** sono spese che, se rimborsate, concorrono alla determinazione del **reddito** del lavoratore dipendente o dell'amministratore in quanto non vi è nessuna norma che deroghi, con riferimento alle spese citate, alla regola generale secondo cui costituiscono reddito tutte le somme e i valori in genere che a qualunque titolo vengono percepiti dai dipendenti e lavoratori a essi assimilati, anche se sotto forma di erogazioni liberali, che riguardino comunque il rapporto di lavoro.

Rimborso delle spese dalla residenza del dipendente o amministratore al luogo di lavoro --> costituisce un reddito per il dipendente o amministratore

Per quanto riguarda, invece, l'**individuazione** della **sede** di lavoro del dipendente e dell'amministratore, essa deve essere determinata nel momento in cui viene effettuata l'**assunzione** ed è rimessa, come ha evidenziato anche la Circ. AE 23 dicembre 1997 n. 326/E, alla libera decisione delle parti.

Se, quindi, in presenza di azienda con più sedi, all'interno del contratto non fosse prevista la sede di lavoro del dipendente e dell'amministratore, si può avere riguardo alla sede principale o alla sede ove il lavoratore abitualmente svolge la propria attività anche se è fortemente consigliabile addivenire a un accordo scritto tra le parti, all'interno del quale indicare, di comune accordo, qual è la sede principale di lavoro del lavoratore onde scongiurare facili riprese fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Una questione spesso controversa riguarda che cosa accada nel caso in cui il lavoratore vada in **trasferta** partendo direttamente dal luogo in cui risiede e **non** dalla **sede** dell'**impresa**. Si ritiene che, ove il **costo** della trasferta, in termini di spese, soprattutto per il trasporto, sia **migliorativo** rispetto a quello che sarebbe stato sostenuto se il lavoratore fosse partito dalla sede di lavoro, nulla vi sarà fiscalmente da obiettare, mentre nel caso opposto la parte in più di spesa sostenuta dovrà andare a formare reddito in capo al lavoratore se, naturalmente, rimborsata dal datore di lavoro.

Esempio

Si pensi, per esemplificare questo secondo caso, al dipendente che come sede di lavoro ha la città di Vicenza, che debba andare in trasferta a Milano, e che parta direttamente da Padova, città ove, invece, risiede. In questo caso il costo della trasferta, se non altro in termini di trasporto, risulterà essere superiore a quello che sarebbe stato sostenuto se fosse partito da Vicenza. Pertanto, il costo del trasporto da Padova, luogo di residenza, fino a Vicenza, luogo della sede di lavoro, se rimborsato costituisce un reddito tassabile in capo al dipendente.

Tornando alla norma, sempre l'art. 51 c. 5 prima parte primo periodo DPR 917/86 stabilisce, come si diceva, che **non** concorrono a formare il **reddito** del lavoratore dipendente o dell'amministratore, le **indennità** percepite per le **trasferte** o le **missioni fuori del territorio comunale** in cui ha sede l'impresa del datore di lavoro.

La norma, dunque, menziona solo le trasferte, ossia lo spostamento in altro luogo di lavoro in via transitoria del lavoratore, e non anche, invece, i **trasferimenti** dello stesso, in via definitiva. La differenza fra trasferte e trasferimenti sta proprio nella **definitività** dello **spostamento** o meno del lavoratore, indipendentemente, per quanto concerne la trasferta, dalla sua durata.

Evidenziando, pertanto, che la norma in oggetto non può trovare applicazione per i trasferimenti, essa può essere applicata solo in presenza di una trasferta fuori dal territorio comunale in cui, come si diceva, il lavoratore presta per contratto o abitualmente la propria attività.

Ne deriva che i rimborsi spese afferenti trasferte all'interno del territorio comunale nell'accezione di cui già si è detto, rappresentano reddito di lavoro dipendente o a questi assimilato e come tale tassati in capo al lavoratore, fatto salvo che per i **rimborsi delle spese di trasporto**.

Proprio con riferimento a tale norma, il Decreto delegato IRPEF-IRES, D.Lgs. n. 192/2024, valevole, con riferimento a quanto di seguito riportato, in relazione ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2025, modifica il quarto periodo del co. 5, dell'art. 51, stabilendo che concorrono a formare il reddito le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate. A seguito dell'intervento normativo, quindi, con riferimento alle spese di viaggio e di trasporto che sono escluse dall'imponibile anche se relative a trasferte all'**interno del territorio comunale**, viene ora chiesto che esse siano generalmente comprovate e documentate, in luogo di richiedere che siano comprovate da documenti provenienti dal vettore come precedentemente previsto. Ricordando che la deducibilità in capo al datore di lavoro e la non tassabilità in capo al lavoratore sono condizionate, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 al sostenimento della spesa con mezzi di pagamento tracciati, si legge nella relazione illustrativa di accompagnamento al

citato D. Lgs. n. 192 che «*in un'ottica di semplificazione, si procede a modificare il comma 5 per prevedere, al quarto periodo, che le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, concorrono a formare il reddito tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate*», superando così alcuni dubbi interpretativi che erano sorti dalla previgente formulazione in base alla quale le spese di trasporto dovevano essere comprovate «*da documenti provenienti dal vettore*». Tra i rimborsi citati non vanno comunque inclusi i rimborsi chilometrici, come si evince da quanto chiarito con Circ. AE 20 dicembre 2013 n. 37/E (per i rimborsi chilometrici si veda anche infra).

La ratio di questa norma deriva dal fatto che il TUIR già riconosce al lavoratore dipendente e assimilato delle detrazioni, che sono proprio atte ad abbattere la tassazione in riconoscimento anche di questo tipo di spesa sostenuta per la produzione del reddito di lavoro dipendente e assimilato.

Rimborsi spese per i dipendenti/amministratori per trasferte nel comune	
Rimborsi spese per trasferte all'interno del comune ove viene svolta l'attività lavorativa (escluse spese di viaggio e trasporto sostenute con mezzi di pagamento tracciati)	Sono tassati come reddito in capo al lavoratore
Rimborsi spese di viaggio e di trasporto per trasferte all'interno del comune ove viene svolta l'attività lavorativa	Non sono tassati come reddito in capo al lavoratore se comprovate e documentate e se sostenute con mezzi di pagamento tracciati

I rimborsi spese forfetari

In merito al limite di valore con riferimento al quale il rimborso spese, per trasferte fuori dal comune, non costituisce reddito di lavoro dipendente e assimilato, la norma individua due diversi valori, che non tengono però conto del rimborso delle spese di viaggio e trasporto che, quindi, non concorrono mai alla formazione del reddito se sostenute, come più volte detto, con mezzi di pagamento tracciati. La somma varia a seconda che la trasferta avvenga all'**interno** dello **Stato** oppure all'**estero**, come di seguito riportato:

- **€ 46,48** al giorno per dipendente o amministratore, nel caso di trasferta all'interno del territorio dello Stato;
- **€ 77,47** al giorno per dipendente o amministratore, nel caso di trasferta all'estero.

In questo caso, dunque, qualora, per esempio, il dipendente sostenga spese, con mezzi di pagamento tracciati, per una giornata di trasferta all'interno dello Stato e fuori dal comune di lavoro, di € 80, escluse quelle di viaggio e di trasporto, la somma che verrà tassata in capo allo stesso come reddito di lavoro dipendente è pari a € 33,52 (ossia 80 - 46,48).

Rimborso spese forfetario	
Rimborso spese di viaggio e trasporto per trasferta fuori dal comune di lavoro	Non tassabile in capo al lavoratore, se sostenute con mezzi di pagamento tracciati
Rimborso spese, diverse da viaggio e trasporto, per trasferta fuori dal comune di lavoro ma all'interno dello Stato	Non tassabile in capo al dipendente fino a € 46,48 al giorno, se sostenute con mezzi di pagamento tracciati
Rimborso spese, diverse da viaggio e trasporto, per trasferta all'estero	Non tassabile in capo al dipendente fino a € 77,47 al giorno, se sostenute con mezzi di pagamento tracciati

I rimborsi spese misti

Sempre nell'ambito del rimborso spese così detto forfetario, l'art. 51 c. 5 seconda parte primo periodo DPR 917/86 stabilisce che i **limiti di rimborso giornalieri** e per dipendente di cui si è detto sopra sono **ridotti di un terzo** nel caso in cui il datore di lavoro rimborsi a parte le spese di alloggio o vitto, o fornisca gratuitamente uno dei due servizi, dando così luogo al così detto **rimborso misto**.

In questo caso i limiti giornalieri per le spese diverse dall'alloggio o dal vitto, escluso sempre il rimborso delle spese di viaggio e trasporto che, quindi, non concorrono alla formazione del reddito, sono i seguenti:

- **€ 30,99** al giorno e per dipendente o amministratore, nel caso di trasferta all'interno del territorio dello Stato,
- **€ 51,65** al giorno e per dipendente o amministratore, nel caso di trasferta all'estero.

Rimborso spese forfetario con vitto o alloggio rimborsati a parte o gratuitamente forniti dal datore di lavoro	
Rimborso spese di viaggio e trasporto per trasferta fuori dal comune di lavoro	Non tassabile in capo al lavoratore se sostenute con mezzi di pagamento tracciati
Rimborso spese, diverse da viaggio e trasporto, per trasferta fuori dal comune di lavoro ma all'interno dello Stato	Non tassabile in capo al dipendente fino a € 30,99 al giorno se sostenute con mezzi di pagamento tracciati
Rimborso spese, diverse da viaggio e trasporto, per trasferta all'estero	Non tassabile in capo al dipendente fino a € 51,65 al giorno se sostenute con mezzi di pagamento tracciati

Infine, l'art. 51 c. 5 secondo periodo prevede una **ulteriore riduzione** degli **importi forfetari** sopra indicati nel caso in cui il datore di lavoro rimborsi a parte sia le **spese di vitto** che di **alloggio**.

Facendo ancora una volta presente che sono sempre esclusi da tassazione il rimborso delle spese di viaggio e trasporto, se sostenute con mezzi di pagamento tracciati, in questo terzo caso i limiti giornalieri per le altre spese, diverse da quelle di vitto e alloggio, che non concorrono a formare il reddito sono i seguenti:

- **€ 15,49** al giorno e per dipendente o amministratore, nel caso di trasferta all'interno del territorio dello Stato,
- **€ 25,82** al giorno e per dipendente o amministratore, nel caso di trasferta all'estero.

Rimborso spese forfetario con vitto o alloggio rimborsati a parte o gratuitamente forniti dal datore di lavoro	
Rimborso spese di viaggio e trasporto per trasferta fuori dal comune di lavoro	Non tassabile in capo al lavoratore se sostenute con mezzi di pagamento tracciati
Rimborso spese, diverse da viaggio e trasporto, per trasferta fuori dal comune di lavoro ma all'interno dello Stato	Non tassabile in capo al dipendente fino a € 15,49 al giorno se sostenute con mezzi di pagamento tracciati
Rimborso spese, diverse da viaggio e trasporto, per trasferta all'estero	Non tassabile in capo al dipendente fino a € 25,82 al giorno se sostenute con mezzi di pagamento tracciati



È appena il caso di sottolineare che restano comunque soggetti a tassazione tutti i rimborsi spese, anche se analiticamente documentati, corrisposti in aggiunta all'indennità di trasferta di cui si è detto sopra.

I rimborsi spese analitici

L'art. 51 c. 5 terzo periodo DPR 917/86 norma il c.d. rimborso spese analitico o a **piè di lista**. Tale rimborso si basa, in buona sostanza, sulla attestazione analitica, da parte del dipendente o amministratore, delle **spese** sostenute per la trasferta, che devono essere, quindi, **documentate**.

La norma fiscale appena sopra richiamata **non** fissa per tale tipo di rimborso dei **limiti** massimi di **spesa** superati i quali, come avviene per i rimborsi forfetari di cui si è detto sopra, scatta la tassazione in capo al lavoratore, ma indica, però, dettagliatamente quali sono i rimborsi che non concorrono a formare il reddito sempre se, come già detto sopra, le spese sono sostenute con mezzi di pagamento tracciati. Si tratta, per la precisione, delle seguenti spese:

- **vitto;**
- **alloggio;**
- **viaggio;**
- **trasporto.**

Per i rimborsi di altre spese sostenute dal dipendente o dall'amministratore, diverse da quelle sopra elencate, anche se non documentabili ma analiticamente attestate, tra cui, ad esempio, le spese di lavanderia, per il telefono, per il parcheggio, per le mance, ecc., il Legislatore pone, invece, un limite numerico, stabilendo che esse non concorrono a formare il reddito fino ai seguenti limiti massimi giornalieri:

- **€ 15,49** per le **trasferte nazionali;**
- **€ 25,82** per le trasferte all'**estero.**

Evidenziando che per queste ultime spese non vi è una limitazione della tassazione in capo al dipendente e nemmeno una indeducibilità in capo all'impresa se sostenute in contanti, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il rimborso analitico delle **spese** di **parcheggio**, che rientrano tra le altre spese, è assoggettabile interamente a tassazione laddove il datore di lavoro abbia adottato sistemi di rimborso forfettario e misto, mentre rientra tra le altre spese, escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, fino all'importo massimo di € 15,49 giornalieri o 25,82 per le trasferte all'estero, come sopra indicato, nei casi di rimborso analitico (Risp. AE 31 gennaio 2019 n. 5).

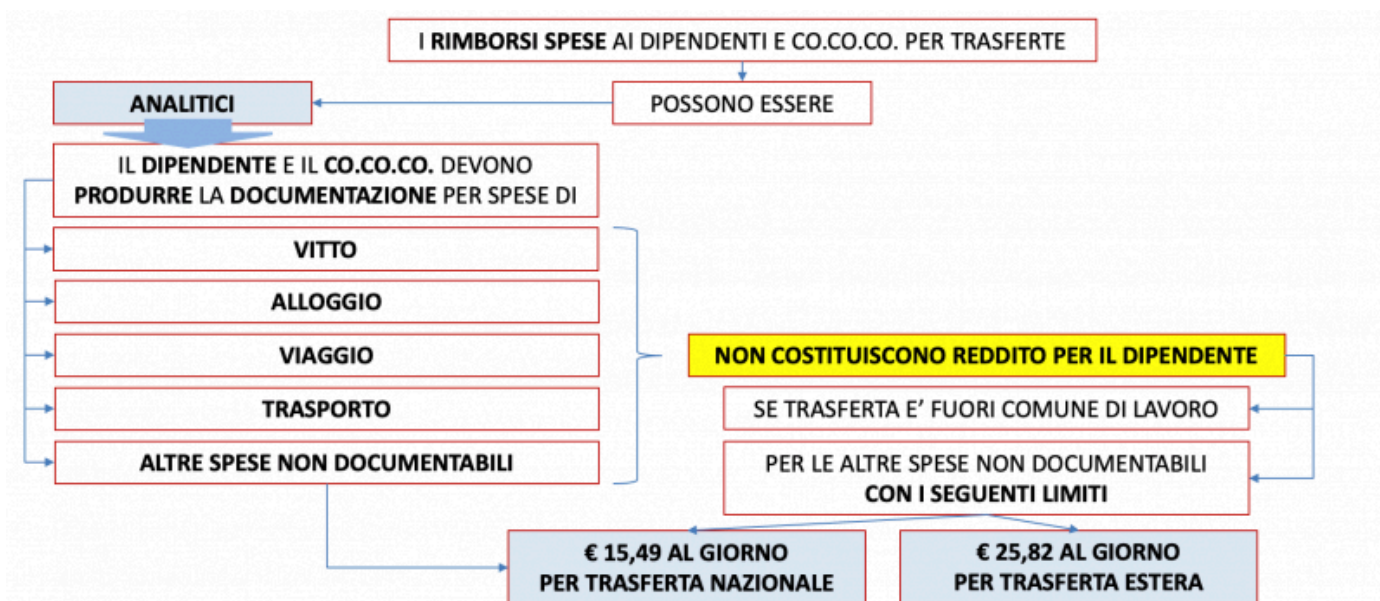
Rimborsi spese analitici, documentati, riguardano:	Spese di vitto
--	-----------------------

Spese di alloggio
Spese di viaggio
Spese di trasporto
Altre spese , ma con i seguenti limiti anche se non documentabili: <ul style="list-style-type: none"> • € 15,49 per le trasferte nazionali • € 25,82, per le trasferte all'estero

Sul fronte degli oneri documentali, malgrado che con l'evoluzione tecnologica vi siano oggi strumenti attraverso i quali il lavoratore può memorizzare e trasmettere all'impresa le spese sostenute, si ritiene utile osservare sempre la raccolta documentale accompagnata da un **riepilogo** delle spese sostenute, divise per giorno (c.d. **nota spese**), al fine di poter fare in modo che il datore di lavoro riesca a giustificare le spese stesse in caso di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresa la dimostrazione dell'osservanza dei limiti per le altre spese. Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 sarà anche necessario dimostrare che le spese di cui sopra sono state sostenute con mezzi di pagamento tracciati.

Non solo. È il caso di evidenziare che le spese sostenute dovranno anche essere inerenti con le esigenze della trasferta, al fine di rispettare quanto stabilito dall'art. 109 c. 5 primo periodo DPR 917/86 che letteralmente dispone: «*Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi*». Solo per esemplificare, **non** sono da considerare **inerenti** le **spese** sostenute per acquisti di **effetti personali** da parte del trasfertista.

Infine, si fa presente che l'Agenzia delle entrate ha affermato che in caso di corresponsione, in aggiunta al rimborso analitico, di una eventuale indennità, quest'ultima concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente o assimilato, indipendentemente dall'importo (Circ. AE 23 dicembre 1997 n. 326/E).



Rimborsi chilometrici

È bene riservare un discorso a parte con riferimento ai rimborsi chilometrici riconosciuti al dipendente o all'amministratore che utilizzano, per le trasferte, **mezzi propri**.

Ricordando che, come già si è detto, il rimborso chilometrico in commento costituisce reddito per il lavoratore qualora la trasferta avvenga all'interno del comune di svolgimento dell'attività nonché per gli spostamenti dal luogo di residenza al luogo di lavoro, per quelle effettuate al di fuori del comune stesso l'Agenzia delle entrate, attraverso vari documenti di prassi, tra cui la Ris. AE 30 ottobre 2015 n. 92/E, ha chiarito che i rimborsi chilometrici sono **esenti da imposizione** in capo al **lavoratore**, a condizione che l'ammontare dell'indennità sia calcolato in base alle **tabelle ACI**, avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente, o, comunque, dall'amministratore, e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Evidenzia altresì l'Agenzia che tutti tali elementi devono risultare dalla documentazione interna che deve essere conservata dal datore di lavoro.

Rimborsi chilometrici	Sono esenti in capo al lavoratore se avvengono in base alle tariffe ACI e sono debitamente documentati
------------------------------	--

Con la citata Ris. AE 30 ottobre 2015 n. 92/E, l'Agenzia delle entrate ha anche affermato che nel caso in cui il lavoratore parta dalla propria residenza per raggiungere la località di missione o trasferta, ove la **distanza** percorsa risulti **inferiore** rispetto a quella calcolata con partenza dalla sede di lavoro, il **rimborso spese** riconosciuto al lavoratore, in base alle tabelle ACI, è da considerare **non imponibile** in base a quanto disposto dall'art. 51 c. 5 secondo periodo DPR 917/86.

Ragionando, quindi, al contrario, si ritiene, anche in base a quanto detto in precedenza, che nel caso opposto, ossia di **percorrenza superiore**, partendo dalla residenza del lavoratore, il maggior rimborso chilometrico, se riconosciuto dal datore di lavoro, rappresenti a tutti gli effetti **reddito tassabile** per il lavoratore stesso.

Facendo presente che nel caso in cui il lavoratore o l'amministratore dovessero usare un autoveicolo da loro preso a **noleggio** per il rimborso si deve fare riferimento alle tariffe di noleggio, la citata Circ. AE 23 dicembre 1997 n. 326/E ha evidenziato, relativamente all'indennità chilometrica per le trasferte fuori del comune dove il dipendente ha la sede di lavoro, che per consentire l'esclusione della stessa dal reddito di lavoro dipendente e a esso assimilato non è necessario che il datore di lavoro provveda al preventivo rilascio di una autorizzazione scritta contenente tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura utilizzata per il viaggio, ma, invece, è necessario che in sede di liquidazione dell'indennità essa sia determinata tenendo conto della percorrenza, del tipo di automezzo usato dal dipendente o amministratore e del costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Tali dati dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

Per quanto riguarda la documentazione, con Circ. AE 23 dicembre 1997 n. 326/E, l'Agenzia ha precisato che mentre le spese per i viaggi compiuti con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, ecc.) sono direttamente documentabili tramite l'esibizione da parte del dipendente dei relativi biglietti, in presenza di viaggi effettuati con propri mezzi la documentazione deve essere determinata dallo stesso datore di lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti che indiretti.

Con Ris. AE 2 agosto 2022 n. 405, è stato precisato, sempre con riferimento ai rimborsi spese di viaggio per trasferte, che nel caso in cui al dipendente che utilizza i mezzi propri per trasferte fuori dal territorio comunale in cui ha sede l'azienda datrice di lavoro, venga riconosciuta una indennità parametrata al costo di percorrenza stabilito in base alle tariffe del trasporto pubblico e non al costo chilometrico relativo al veicolo usato dal dipendente stesso, che costituisce, come detto, parametro di riferimento ai fini della detassazione, si possono avere le due seguenti situazioni:

- se l'indennizzo basato sulle tariffe del trasporto pubblico risulti essere di importo uguale o minore rispetto a quello determinato in base alle tabelle ACI, lo stesso indennizzo sarà da considerarsi non imponibile ai sensi dell'art. 51 c. 5 DPR 917/86;

- se l'indennizzo determinato in base alle tariffe del trasporto pubblico risulti di importo maggiore rispetto a quello determinato sulla base delle tabelle ACI, la differenza sarà da considerarsi reddito di lavoro dipendente ai sensi del già richiamato art. 51 c. 1.

I rimborsi per il datore di lavoro

L'art. 95 c. 1 DPR 917/86, dispone che sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa le spese per prestazioni di lavoro dipendente che comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di **liberalità**, salvo i limiti stabiliti dall'art. 100 DPR 917/86.

Per la **deducibilità** delle spese di **vitto e alloggio** sostenute per le trasferte dei dipendenti e dei titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, tradotti, per quel che qui interessa, in amministratori, **fuori dal territorio comunale**, bisogna fare riferimento ai seguenti massimali di spesa giornalieri riferiti al singolo dipendente (art. 95 c. 3 DPR 917/86):

- **€ 180,76** se la trasferta avviene in ambito nazionale;
- **€ 258,23** se la trasferta avviene all'estero.

Tale limite giornaliero si riferisce, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella Ris. AE 21 marzo 2002 n. 95/E, ai **solli rimborsi** spese analitici o a **piè di lista** e, pertanto, i rimborsi spese forfetari o misti risultano essere deducibili senza ulteriori controlli.

Non solo. Ricordando che dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 il co. 3-bis, dell'art. 95, inserito dalla legge di bilancio per il 2025, n. 2017/2024, stabilisce che la deducibilità dal reddito delle spese di vitto e alloggio, nonché i rimborsi analitici delle spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1 L. n. 21/1992 (servizi di taxi e servizi di noleggio con conducente), sostenute per le trasferte dei dipendenti e assimilati ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili, nei limiti stabiliti dallo stesso art. 95, solo se effettuate con i metodi tracciabili e, quindi, non in contanti, occorre anche analizzare quanto disposto dall'art. 95 c. 2 in commento il quale, al primo periodo, ammette la deducibilità dal reddito d'impresa dei canoni di **locazione**, anche finanziaria, e delle spese relative al funzionamento di strutture ricettive non solo destinate ai servizi mensa per la generalità dei dipendenti, ma anche quelle destinate a servizi di alloggio per dipendenti in trasferta temporanea. Naturalmente, con riferimento a quest'ultimo caso ossia di alloggi per dipendenti in trasferta temporanea, la deducibilità è limitata alle spese imputabili ai giorni di trasferta stessa.

Se, ad esempio, l'impresa conduce in locazione un immobile per tutto l'anno che viene utilizzato per soli due mesi da dipendenti in trasferta temporanea, solo le spese specifiche riferibili a questi due mesi risulteranno deducibili applicando la norma anzidetta.

Nel caso in cui il dipendente o l'amministratore siano autorizzati all'utilizzo di un **veicolo** di loro **proprietà** oppure **noleggiato** dagli stessi, in capo al datore di lavoro la **somma massima deducibile**, indifferentemente da quanto rimborsato al dipendente o all'amministratore (si veda sopra per il trattamento in capo a questi ultimi), è determinata avendo riguardo:

- al **costo di percorrenza** o alle **tariffe di noleggio** relative ad autoveicoli di potenza **non superiore a 17 cavalli fiscali**;
- al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a **20 cavalli fiscali** se con motore **diesel**.

Tali limitazioni valgono anche se l'autoveicolo è utilizzato o noleggiato all'**estero** e anche se viene noleggiato con **conducente** (art. 95 c. 3 secondo periodo DPR 917/86).



Naturalmente, come anche da orientamento della Cassazione (cfr. Cass. 24 marzo 2006 n. 6650), per potersi avere la **deducibilità** dei predetti **costi** in capo al datore di lavoro, è necessario che gli stessi siano **inerenti** all'attività d'impresa come, peraltro, già si è detto in precedenza.

Deve essere cura, quindi, del datore di lavoro tenere in buona nota le motivazioni delle trasferte dei dipendenti, ma anche degli amministratori, volendo la Suprema Corte evitare che accordi tra datore di lavoro e dipendente (o amministratore) portino alla deducibilità in capo al primo e alla detassazione in capo al secondo di importi che, in realtà, dovrebbero concorrere alla formazione del reddito ma che vengono trasformati, appunto, in rimborsi.

Si segnala, infine, che l'art. 95 c. 4 DPR 917/86 prevede per le imprese autorizzate all'**autotrasporto di merce**, in luogo della deduzione analitica delle spese sostenute per le trasferte dei dipendenti fuori dal territorio comunale, la deducibilità:

- di un importo pari a **€ 59,65** al giorno per ogni singolo dipendente, al netto delle spese di viaggio e trasporto;
- di un importo pari a **€ 95,80** al giorno per ogni singolo dipendente, al netto delle spese di viaggio e trasporto, per le trasferte all'estero.

Lavoratori autonomi

Prima dell'intervento normativo a carico del D.Lgs. 192/2024, a disciplinare la determinazione del reddito di lavoro autonomo era sostanzialmente l'art. 54 DPR 917/86.

Il secondo periodo del c. 6 del predetto articolo stabiliva che le spese di **vitto e alloggio** relative a trasferte effettuate **fuori dal comune** dai lavoratori dipendenti ove questi devono eseguire la propria attività lavorativa (si veda a tal proposito quanto detto sopra), fossero deducibili nelle misure di cui all'art. 95 DPR 917/86 (il riferimento nella norma era ancora all'art. 62 c. 1 ter, ante riforma a opera del D.Lgs. 344/2003).

Andavano, quindi, applicati tutti i **limiti di deducibilità** sopra individuati per il **datore di lavoro** che riveste la forma di impresa, facendo presente che per i lavoratori autonomi vigeva, come ancora vige, il c.d. **principio di cassa** e, pertanto, le spese erano e sono deducibili. In linea generale e salvo qualche eccezione, nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento al dipendente o al collaboratore coordinato e continuativo.

A tale proposito, visto che con Circ. AE 19 giugno 2002 n. 54/E è stato chiarito dall'Agenzia delle entrate che i compensi corrisposti dal professionista ai propri dipendenti sono deducibili nel periodo di imposta in cui sono effettivamente erogati senza l'applicazione del criterio di **cassa allargata**, si ritiene che lo stesso principio valga anche per i rimborsi spese.

Facendo presente che il citato D. Lgs. 192/2024, ha sostituito l'art. 54 TUIR, con gli articoli da 54 a 54-octies, che disciplinano la determinazione del reddito derivante dall'attività professionale, l'art. 54-septies, co. 5, applicabile per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2024, stabilisce, parimenti a quanto già previsto per i periodi d'imposta precedenti e di cui si è detto sopra, che le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte che sono effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti sono deducibili nelle misure previste dall'articolo 95, c. 3, DPR 917/86. Come già si è detto sopra con riferimento al reddito d'impresa, tale ultima norma stabilisce che le spese di vitto e alloggio, che sono sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi, sono ammesse in deduzione per un **ammontare giornaliero** non superiore:

- ad euro 180,76, per le **trasferte** all'interno del **territorio nazionale**;
- ad euro 258,23 per le **trasferte all'estero**.

Dispone ancora l'art. 95, co. 3, che se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti è stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile per il datore di lavoro è limitata al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel. Visto che anche la nuova norma "parla" sempre delle «spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti», si ritiene restino valide le considerazioni effettuate dall'Agenzia delle entrate con la citata Circ. AE 19 giugno 2002, n. 54/E e che quindi, anche tali rimborsi spese siano deducibili senza applicazione del **principio di "cassa allargato"**. Nulla essendo detto, nemmeno a seguito della appena richiamata riforma, in merito al rimborso spese per le trasferte dei dipendenti all'interno del Comune, si ritiene che esse non possano in ogni caso essere dedotte dal reddito professionale.

La **legge di bilancio per il 2025**, L. 207/2024, inserisce all'interno dell'art. 54, DPR n. 917/1986 il comma 6-bis (si veda sotto ulteriori considerazioni in merito a tale comma 6-bis), che dispone che le spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande e le spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, L. n. 21/1992 (servizi di taxi e servizi di noleggio con conducente), addebitate analiticamente al committente, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili se effettuate con metodi tracciabili, cioè con versamento bancario o postale oppure tramite gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 D.Lgs. 241/97 ossia:

- carte di debito,
- carte di credito,
- carte prepagate,
- assegni bancari e
- assegni circolari.

Facendo notare che si tratta, sostanzialmente, della stessa disciplina che riguarda le imprese (si veda sopra), si evidenzia che visto che come detto sopra l'art. 54 è stato modificato dal D.Lgs. 192/2024 ed ora contiene solo tre commi, le modifiche apportate dalla legge di bilancio che aggiunge a tale articolo il comma 6-bis, sembrano riferirsi non tanto a tale art. 54 ma piuttosto all'art. 54-septies che disciplina le «*Altre spese*».

I rimborsi spese e l'IRAP

Ai fini IRAP, per le spese relative alle trasferte dei dipendenti, vale quanto precisato con Circ. AE 26 maggio 2009 n. 27/E, con riferimento alle spese sostenute dall'azienda per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa.

Viene specificato dal documento di prassi citato che, a titolo esemplificativo, rientrano tra i costi deducibili ai fini IRAP quelli sostenuti per:

- l'**acquisto di tute e scarpe da lavoro**;
- **corsi di aggiornamento** professionale;
- servizi di **mensa** e di **trasporto** collettivo dei **dipendenti**;
- **viaggio, vitto** e l'**alloggio** dei dipendenti o dei collaboratori in occasione di **trasferte**;
- **rimborsi analitici** delle **spese** di vitto, di alloggio e di viaggio **anticipate** dal dipendente o dal collaboratore (leggasi, per quanto qui di interesse: amministratore) in occasione delle trasferte.

Restano, invece, indeducibili, le somme erogate al dipendente o all'amministratore a titolo di **indennità** e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda come, ad esempio, le indennità di trasferta, le indennità di mancato preavviso, le indennità per rischio, i **premi** aziendali, ma anche i **rimborsi chilometrici**.

La ratio sottostante al ragionamento dell'Amministrazione finanziaria e, in primis, del Legislatore fiscale, è che, in linea generale, risulta indeducibile ai fini IRAP tutto ciò che non costituisce reddito per un altro soggetto.

Prendendo le spese di cui si è detto sopra, mentre, infatti, le spese di vitto e alloggio comportano la tassazione ai fini IRAP dei rispettivi ricavi per il soggetto che eroga tali servizi, nelle indennità chilometriche o nei rimborsi spese forfetari riconosciuti dal datore di lavoro ai dipendenti e amministratori, non vi è nessuno che, a monte, tassa tali importi ai fini IRAP essendo il dipendente e l'amministratore esclusi dall'imposta regionale sulle attività produttive.

L'unica **eccezione** alla regola appena esposta potrebbe essere rappresentata dall'**amministratore** che fatturi la propria attività amministrativa emettendo **fattura** e addebitando anche le **spese** sostenute per le **trasferte**: in tale caso in capo al datore di lavoro tali spese, in presenza degli altri presupposti stabiliti dalla legge, sono **deducibili** visto che essi sono tassati in capo all'amministratore stesso, in qualità di lavoratore autonomo.

Mentre l'art. 1 c. 8. L. 234/2021, Legge di bilancio per il 2022, ha disposto che dal periodo d'imposta **2022** sono **esentate** dall'**IRAP** le persone fisiche esercenti attività commerciali e quelle esercenti arti e professioni, di cui alle lettere b) e c) del c. 1 dell'art. 3 D.Lgs. 446/97, la legge di bilancio per il 2025, L. 207/2024, prescrive che le regole sulla deducibilità delle spese di vitto e alloggio, nonché i rimborsi analitici delle spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1 L. 21/1992 (servizi di taxi e servizi di noleggio con conducente), sostenute per le trasferte dei dipendenti e assimilati ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, che sono deducibili, ai fini delle imposte sul reddito, solo se effettuate con i metodi tracciabili e, quindi, non se sostenute in contanti, sono valide anche ai fini IRAP.

I rimborsi spese e l'IVA

Un ulteriore risvolto degno di commento è il trattamento IVA dei rimborsi spese di cui sopra già si è detto in modo dettagliato.

In questo ambito è evidente come sia fondamentale una prima grande suddivisione, con riferimento ai documenti a disposizione del datore di lavoro e che giustificano le spese per le trasferte:

- **documenti di spesa intestati** direttamente al **dipendente** o all'amministratore;
- documenti di spesa intestati direttamente al **datore** di lavoro.

Nel primo caso il costo delle trasferte, in capo al datore di lavoro, è rappresentato dall'intero ammontare della spesa sostenuta dal dipendente o dall'amministratore, **non** potendo mai, in nessun caso, essere **detraibile** l'eventuale **imposta addebitata** dall'erogatore del servizio.

Nel secondo caso, invece, ossia di documento intestato direttamente all'azienda, quest'ultima potrà detrarre l'imposta qualora il lavoratore attesti la spesa attraverso l'emissione di una fattura elettronica, o cartacea ove consentito dalla legge, da parte del soggetto erogatore del servizio, a meno che non vi siano indetraibilità, in tutto o in parte, di carattere soggettivo (c.d. **pro-rata di detraibilità**).

Nel caso in cui, invece, il documento rilasciato sia un **documento commerciale** che ha oramai sostituito lo scontrino e la ricevuta, ancorché lo stesso possa riportare il codice fiscale del datore di lavoro, quest'ultimo non potrà mai detrarre l'IVA contenuta nel predetto documento, imposta che, quindi, diventerà un **costo** di cui seguirà il trattamento.

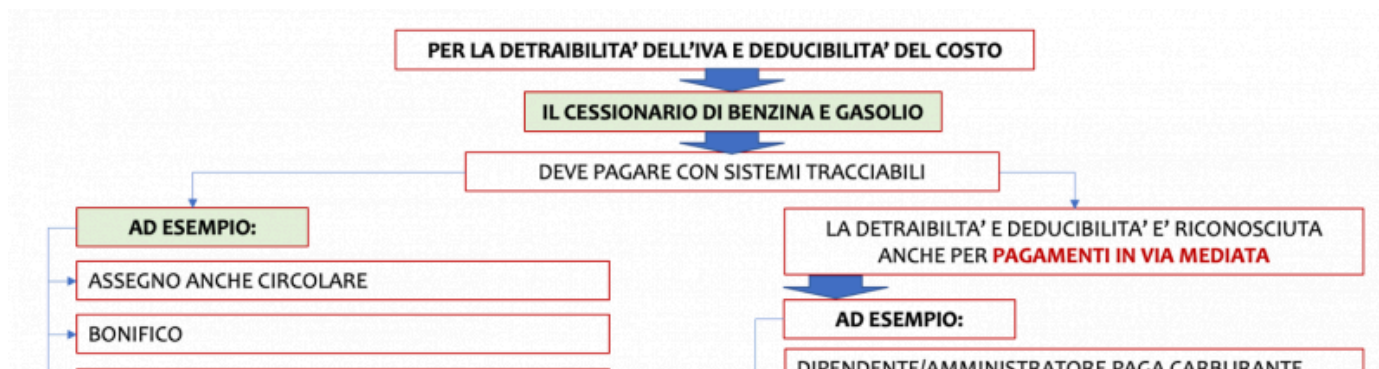
Infine, nel caso di **trasferte all'estero** e di intestazione della fattura al datore di lavoro, in linea generale quest'ultimo dovrà integrare la fattura con **IVA**, ove il prestatore risulti essere europeo, o emettere **autofattura** ove il prestatore sia **extra-UE**. Qualora si tratti, però, di ristorazione e di alloggio, allora va applicata l'imposta del prestatore in deroga alla regola generale di cui si è appena detto. In ogni caso tali fatture andranno anche inserite nel cd. **esterometro**.

Il rimborso della spesa per il carburante per autotrazione

Una importante precisazione a parte va effettuata con riferimento all'eventuale rimborso di spese anticipate dal lavoratore per l'acquisto di carburante per autotrazione per veicoli di **proprietà** del datore di lavoro o da questi detenuti in **locazione**, anche finanziaria, con emissione di documentazione, ossia di **fattura elettronica**, intestata direttamente al datore di lavoro stesso.

In questo caso, con l'avvento della fattura elettronica, è stato precisato che per la deducibilità del costo del carburante, nei limiti ammessi dalle norme fiscali, e per la detrazione dell'IVA, sempre nei limiti stabiliti dalle norme fiscali, è necessario che sia il dipendente che il datore di lavoro effettuino **pagamenti c.d. tracciati**, ossia attraverso carte di debito, carte di credito o prepagate o attraverso assegni non trasferibili o circolari o bonifici (c.d. **pagamenti in via mediata**).

Solo la tracciabilità dei pagamenti in tutti i passaggi assicura la deducibilità e la detrazione di cui si è detto.



Riferimenti

Normativi

art. 51 c. 5 DPR 917/86

Art. 54 c. 6 DPR 917/86

Art. 95 c. 3 e 4 DPR 917/86

art. 100 DPR 917/86

Art. 109 c. 5 DPR 917/86

Prassi

Ris. AE 30 ottobre 2015 n. 92/E

Circ. AE 20 dicembre 2013 n. 37/E

Circ. AE 26 maggio 2009 n. 27/E

Ris. AE 17 giugno 2008 n. 248/E

Circ. AE 23 dicembre 1997 n. 326/E



Rimborsi tracciabili per la trasferta: metodi di pagamento e campo di applicazione

29 Gennaio 2025 | **Massimiliano Matteucci**

Dal periodo d'imposta 2025, il pagamento delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, sostenute nell'ambito delle trasferte, deve essere effettuato con un metodo di pagamento tracciato ai fini dell'esenzione fiscale e contributiva dei relativi rimborsi.

La regola della tracciabilità delle spese di trasferta si applica a **dipendenti, soci, collaboratori e amministratori**. Ai fini della deducibilità fiscale, si considerano tracciabili i pagamenti effettuati con carta di credito, di debito o prepagata, assegni bancari postali o circolari, **app di pagamento via smartphone** o altri sistemi come, ad esempio, il telepass.



Spese di trasporto

27 Febbraio 2025 | **Michele Brusaterra**

Le spese di trasporto si possono riferire sia al trasporto di beni che a quello di persone. In entrambi i casi vengono coinvolti aspetti fiscali inerenti alle imposte sui redditi e IRAP, da una parte, e all'IVA dall'altra, tenendo in considerazione che tali spese possono riguardare trasporti nazionali o internazionali. Con riferimento ai trasporti di persone, di notevole rilievo fiscale le trasferte di dipendenti e amministratori.

Inquadramento

Le **spese di trasporto** possono riguardare fattispecie diverse ossia quelle inerenti le **trasferte** degli imprenditori individuali e dei lavoratori autonomi, dei dipendenti e degli amministratori, e quelle che riguardano i **beni strumentali**, i **beni merce** e i

beni **di consumo**. Dal punto vista fiscale tali spese devono essere analizzate sia ai fini delle imposte dirette, coinvolgendo il reddito d'impresa, di lavoro autonomo e anche il reddito di lavoro dipendente, sia dell'imposta regionale sulle attività produttive e sia sul lato dell'imposta sul valore aggiunto, con particolare riguardo ai trasporti internazionali.

Breve inquadramento civile

Le spese di trasporto sono trattate dai **principi contabili nazionali**, emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), sia nell'ambito dell'**acquisto di merci** o altro **materiale di consumo**, sia nell'ambito delle **rimanenze** e delle **immobilizzazioni materiali**.

Volendo solo richiamare i principi generali espressi su tali costi, qualora la spesa di trasporto sia riferita all'**acquisto di materie prime**, sussidiarie, di consumo e merci necessarie per lo svolgimento dell'attività dell'impresa, l'OIC n. 12 «Composizione e schemi del bilancio d'esercizio», al punto 59, nell'analizzare i costi da inserire alla voce "B6)" del conto economico, destinata ad accogliere, appunto, i costi «Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci», chiarisce che tali costi sono comprensivi dei costi accessori di acquisto come, ad esempio, i costi di trasporto ma solo se essi sono inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci citate. Nel caso in cui, invece, i costi di trasporto non siano inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto oppure vengano addebitati da un soggetto terzo, essi trovano collocazione, a livello di riclassificazione di conto economico, all'interno della voce "B7)", denominata «Per servizi», sempre come rappresentato dall'OIC n. 12, questa volta al punto 63.

Nel caso di beni acquistati e/o prodotti dall'impresa e destinati alla vendita (c.d. **beni rimanenza** o beni **merce**), i costi accessori, tra cui quello di trasporto, vanno ad aumentare il costo dei beni stessi, come indicato dall'OIC n. 13, «Rimanenze», ai punti 20 e 23, anche se non addebitate dal fornitore dei beni stessi.

Infine, per quanto concerne i **beni strumentali**, ossia le immobilizzazioni materiali, i costi di trasporto devono ancora una volta essere ricompresi nel valore di acquisto dei beni, assieme anche ad altri costi accessori, anche se fatturati da soggetti diversi dal fornitore.

I costi di trasporto nella disciplina civile	
Spesa di trasporto riferita all'acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	Le spese di trasporto sono portate in aumento del costo dei beni solo se incluse dal fornitore nel prezzo di acquisto
Spese di trasporto per beni acquistati o prodotti per la vendita (c.d. beni merce)	Le spese di trasporto vanno ad aumentare il costo di acquisto o di produzione dei beni
Spese di trasporto per beni strumentali (c.d. immobilizzazioni materiali)	Le spese di trasporto vanno ad aumentare il costo del bene

Spese di trasporto di beni nell'ambito del reddito d'impresa

Nell'ambito della **disciplina fiscale**, le spese di trasporto possono essere riferite a **persone** oppure a **beni**.

Partendo da queste ultime, esse non sono oggetto di una particolare attenzione fiscale e devono, quindi, essere considerate spese generali.

Facendo presente che per effetto del **principio di derivazione rafforzata**, di cui all'art. 83, DPR 917/86, le "decisioni" di natura civilistica hanno rilevanza, salvo eccezioni, anche dal punto di vista fiscale, tranne che per quanto concerne la quantificazione del costo in merito al quale valgono, invece, le specifiche regole che disciplinano le imposte sul reddito, nel

caso delle spese di trasporto si ritiene che l'adozione delle corrette regole dettate dai principi contabili nazionali (OIC), di cui sopra si è già fatto cenno, abbiano validità anche dal punto di vista fiscale ma all'avverarsi di due importanti condizioni:

- l'inerenza della spesa,
- la deducibilità fiscale in genere della spesa stessa.

Inerenza

L'art. 109, DPR 917/86, al comma 5, stabilisce che le **spese** e gli altri **componenti negativi di reddito**, diversi dagli interessi passivi e con esclusione di oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano i ricavi o gli altri proventi che concorrono a formare il reddito dell'impresa oppure che non vi concorrono in quanto esclusi.

Detta norma è sempre stata "letta" dall'Amministrazione finanziaria in modo piuttosto ermetico, anche se l'amministrazione stessa ha più volte evidenziato che l'inerenza non è da valutare solo con riferimento ai predetti ricavi o proventi o beni da cui essi derivano, ma bensì in relazione all'impresa nel suo complesso. La rigidità era data dal fatto che il Fisco spesso entrava nel merito della così detta inerenza quantitativa, andando a sindacare sulla economicità o meno dei costi sostenuti dall'impresa, arrivando ad individuare delle non congruità con riferimento agli stessi.

A ribaltare la visione dell'Amministrazione finanziaria è stato il cambiamento di rotta della Cassazione che attraverso due sentenze, la n. 450 del 2018 e la n. 3170 sempre del 2018, ha stabilito che il principio fiscale dell'inerenza non deriva dal quinto comma dell'art. 109, DPR 917/86, ma bensì dal generale principio costituzionale di capacità contributiva.

Secondo la Suprema Corte, quindi, per il principio dell'inerenza non deve essere valutato il risvolto quantitativo ma bensì quello qualitativo, non avendo senso sindacare sulla congruità dei costi sostenuti dall'impresa.

Ciò che conta, quindi, ai fini di esprimere un **giudizio sull'inerenza** di un costo, è la **correlazione** tra il **costo e l'attività imprenditoriale** nel suo complesso e non la correlazione tra il costo e il ricavo.

Più precisamente la Cassazione (sentenza n. 450 del 2018) afferma che «l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo».

Sulla questione, invece, della antieconomicità di taluni costi come, ad esempio, il compenso riconosciuto agli amministratori o il loro TFM, essa rimane comunque nelle attenzioni dell'Amministrazione finanziaria e può essere ancora oggetto di disconoscimento fiscale, ancorché non venga coinvolto il concetto della inerenza.

Deducibilità fiscale in genere

Oltre alla inerenza del costo di trasporto, di cui si è detto sopra, è necessario appurare se, in generale, la spesa è soggetta a specifici **limiti di deducibilità**.

Ciò si potrebbe avere quando la spesa di trasporto risulta essere accessoria ad una spesa che subisce, appunto, dei limiti fiscali nella sua deducibilità come, ad esempio, avviene per gli apparecchi telefonici fissi e mobili e per le autovetture.

Se, infatti, l'impresa dovesse acquistare, per esempio, degli **apparecchi telefonici** che scontano una indeducibilità del 20% del prezzo di acquisto, essendo beni strumentali per l'azienda il costo di trasporto degli stessi dovrebbe andare ad aumentare il costo dei beni con la conseguenza di subire anche esso, come costo accessorio, l'indeducibilità del 20%.

La stessa cosa, sempre volendo esemplificare, per le **autovetture**. Nel caso in cui un'autovettura, bene strumentale per l'impresa, con costo fiscalmente deducibile, tramite il processo di ammortamento, nel limite del 20% e fino al costo massimo fiscalmente riconosciuto di euro 18.075,99, fosse trasportata fino alla sede dell'impresa cessionaria, con addebito a quest'ultima delle spese di trasporto, tali spese subirebbero lo stesso trattamento del bene principale con una loro deduzione nel limite del 20%.

Pertanto, scongiurata l'inerenza della spesa di trasporto nell'accezione di cui già si è detto, è necessario, in seconda battuta, verificare se a livello fiscale vi sia qualche altra norma che direttamente, o indirettamente, ne limita la deducibilità.

Spese di trasporto e regole generali ai fini delle imposte sul reddito	
Inerenza	Si deve avere riguardo al risvolto qualitativo della spesa e non a quello quantitativo. Conta la correlazione tra il costo e l'attività imprenditoriale nel suo complesso e non la correlazione tra il costo e il ricavo
Deducibilità	Qualora la spesa di trasporto sia accessoria ad un'altra operazione, la prima deve seguire il trattamento fiscale della seconda

Spese di trasporto di persone nell'ambito del reddito d'impresa

Le spese di trasporto possono benissimo essere riferite anziché a cose, a persone. Si pensi, per esempio, al trasporto del titolare dell'impresa individuale, dei dipendenti e degli amministratori, o al trasporto di clienti o di fornitori: tutte situazioni in cui è necessario individuare l'eventuale esistenza di norme fiscali che ne possono, da una parte, limitare la deducibilità e dall'altra portare alla tassazione del servizio in capo al soggetto che ne ha usufruito.

Non solo. A livello generale le spese di trasporto potrebbero anche rientrare in quelle che vengono definite come “**spese di rappresentanza**”, che sono disciplinate da una apposita norma contenuta all'interno dell'art. 108, co. 2, DPR 917/86.

Trasporto di dipendenti e amministratori

L'art. 51, DPR 917/86, contiene le norme necessarie alla determinazione del reddito di lavoro dipendente e assimilato al lavoro dipendente, tra cui rientra anche quello dell'amministratore.

Tale reddito deve essere determinato tenendo in considerazione tutte le somme e tutti i valori in genere che sono a qualunque titolo percepiti dal lavoratore nel periodo d'imposta. Tra le voci che rilevano per la determinazione del reddito vi sono sicuramente anche le **spese di trasporto** che possono riguardare:

- Il trasporto del lavoratore dalla propria residenza al luogo di lavoro,
- Il trasporto del lavoratore a causa di trasferte.

Nel primo caso, ossia di **trasporto del lavoratore dipendente** o del **lavoratore** ad esso **assimilato** dal luogo in cui risiede o dimora al luogo di lavoro, con costo sostenuto dal datore di lavoro, tale importo costituisce reddito per il dipendente o lavoratore assimilato e spesa deducibile per il datore di lavoro.

Se, però, in base a quanto stabilito dalla lettera d) e d-bis), del co. 2, dell'art. 51, DPR 917/86, si dovesse trattare rispettivamente di:

- prestazioni di servizio di trasporto collettivo offerto alla generalità o a categorie di dipendenti, anche se affidate a terzi compresi i servizi pubblici;

- somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti da parte del datore di lavoro o spese dallo stesso datore di lavoro sostenute, in modo volontario oppure in conformità a disposizioni contrattuali, o, ancora, in base ad accordo o regolamento aziendale, per l'acquisto di abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale dei dipendenti e dei familiari di cui all'art. 12 fiscalmente a carico, allora la somma in questione non va a costituire reddito di lavoro dipendente.

In merito a tali disposizioni si ritiene che le norme non possano essere riferibili anche agli amministratori visto che si parla di generalità dei dipendenti o di categorie di essi e, quindi, si tratta di una norma specifica. Sarebbe difficile, infatti, anche in presenza di più amministratori, poter parlare di generalità di essi e tanto più di loro categorie.

Sul fronte della deducibilità di tali costi di trasporto da parte del datore di lavoro, mentre le spese sostenute per il trasporto del singolo dipendente dalla propria residenza al luogo di lavoro si considerano deducibili in base a quanto disposto dall'art. 95, co. 1, DPR 917/86, i servizi offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi sono deducibili in base a quanto disposto dall'art. 100 c. 1 DPR 917/86, ossia nel limite del 5 per mille dell'ammontare delle prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Opere e servizi a cui si riferisce l'art. 100, co. 1, DPR 917/86	opere e servizi con finalità di educazione
	opere e servizi con finalità di istruzione
	opere e servizi con finalità di ricreazione
	opere e servizi con finalità di assistenza sociale e sanitaria
	opere e servizi con finalità di culto

Si può ritenere che anche le **spese di trasporto** della **generalità dei dipendenti** o **categorie di essi rientrino**, per l'azienda datrice di lavoro, nella disciplina di cui all'art. 100, co. 1, DPR 917/86, tenendo in considerazione anche il particolare caso di servizio messo a disposizione dei dipendenti e analizzato dall'Agenzia delle entrate, con Interp. 31.10.2019, n. 461, denominato "car pooling", che consiste in un accordo stretto dal datore di lavoro con vari prestatori di servizi per il trasporto, con più veicoli condivisi tra vari dipendenti, di questi ultimi.

In tale caso l'Agenzia ha dapprima determinato la non rilevanza reddituale del servizio in capo al dipendente in base alla lettera f), del co. 2, dell'art. 51, DPR 917/86, che esclude dal reddito l'utilizzazione di opere e servizi riconosciuti volontariamente dal datore di lavoro o in conformità a contratto o accordo e regolamento aziendale, alla generalità dei dipendenti oppure a categorie di essi nonché ai familiari di cui all'art. 12, DPR 917/86, purché a carico.

Sul fronte del datore di lavoro, l'Agenzia ha chiarito che esso può dedurre la spesa ma nei limiti del 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi, in base a quanto disposto dal primo comma dell'art. 100, DPR 917/86, già sopra richiamato.

Condizioni in presenza delle quali opere e servizi non concorrono al reddito dei dipendenti	le opere e i servizi devono essere messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti
--	--

le opere e servizi devono riguardare esclusivamente erogazioni in natura e non erogazioni sostitutive in denaro
le opere e i servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale o culto

Passando alle **spese di trasporto** per le **trasferte**, è necessario suddividere le stesse in due:

- le trasferte all'**interno** del **territorio comunale** in cui il lavoratore dipendente o soggetto ad esso assimilato è tenuto a svolgere la propria attività;
- le trasferte **fuori** dal territorio comunale.

Sottolineando fin da subito che per il datore di lavoro si tratta in ogni caso di **spese deducibili**, purché siano sostenute con mezzi di pagamento tracciati (si veda di seguito), per il lavoratore le prime, ossia quelle rimborsate per trasferte all'interno del comune, costituiscono reddito tassabile mentre le seconde sono escluse dal reddito, indipendentemente dalla tipologia di rimborso adottata dall'azienda (analitico, forfetario, misto).

La **Legge di bilancio 2025**, n. 207/2024, modificando l'art. 51, c. 5, DPR n. 917/1986, dispone che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, i rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della L. 21/92, e cioè servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente, non concorrono a formare il reddito del dipendente o soggetto ad esso assimilato se tali spese sono effettuate con metodi tracciabili, cioè con versamento bancario o postale oppure tramite gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 D. Lgs. 241/97, ossia

- carte di debito,
- carte di credito,
- carte prepagate,
- assegni bancari e
- assegni circolari.

Visto, però, che le spese di trasporto per trasferte all'interno del territorio comunale in cui il lavoratore dipendente o soggetto ad esso assimilato è tenuto a svolgere la propria attività costituiscono in ogni caso reddito tassabile, non risulta essere necessario sostenere tali spese con mezzi di pagamento tracciato se non per la deducibilità in capo al datore di lavoro (si veda quanto verrà detto di seguito).

Sempre sul tema delle trasferte e delle spese di trasporto un cenno va fatto anche ai **rimborsi chilometrici** riconosciuti dal datore di lavoro al dipendente, nel caso in cui quest'ultimo utilizzi un'autovettura personale.

In questo caso vale la **regola** di cui si è appena detto sopra, ossia:

- per il **lavoratore dipendente o ad esso assimilato** il **rimborso** di tale **spesa**, che avviene facendo riferimento alle **tabelle ACI**, costituisce reddito se la trasferta è all'interno del comune in cui per contratto presta il proprio lavoro, mentre non costituisce reddito per le trasferte fuori comune, anche se il rimborso non avviene con mezzi di pagamento tracciati;
- per il **datore di lavoro** le spese sono deducibili, ma nel limite quantitativo disposto dall'art. 95, DPR 917/86, che stabilisce la **deducibilità massima** avendo riguardo al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali oppure al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza

non superiore a 20 cavalli fiscali, se con motore diesel. Anche in questo caso non è necessario il tracciamento del pagamento anche se si ritiene opportuno.

Con riferimento ai rimborsi spese chilometrici, con Ris. AE 30 ottobre 2015, n. 92/E l'Agenzia ha chiarito che qualora il lavoratore parta per la trasferta dalla propria residenza, se la distanza percorsa risulta inferiore rispetto a quella calcolata con partenza dalla sede di lavoro, il rimborso spese riconosciuto al lavoratore, sempre in base alle tabelle ACI, è da considerare non imponibile mentre in caso contrario la parte di percorso eccedente la distanza tra sede di lavoro e luogo di trasferta è tassabile in capo al lavoratore.

La Legge di bilancio 2025, n. 207/2024, introducendo il co. 3-bis all'interno dell'art. 95, DPR n. 917/1986, dispone che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, la deducibilità per il datore di lavoro delle spese per viaggio e trasporto sostenute per la trasferta dei dipendenti ed effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 L. 21/92, e cioè servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente, è legata alla tracciabilità della spesa che deve essere, quindi, sostenuta con versamento bancario o postale oppure tramite gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D. Lgs. 241/1997 e di cui già si è detto sopra, ossia

- carte di debito,
- carte di credito,
- carte prepagate,
- assegni bancari e
- assegni circolari.

Ancorché il citato co. 3-bis dell'art. 95 TUIR faccia riferimento alle stese «sostenute per le trasferte dei dipendenti», in assenza di chiarimenti in merito si ritiene fiscalmente prudente che anche le eventuali spese sostenute per il trasporto del lavoratore con i mezzi sopra indicati dalla propria residenza al luogo di lavoro siano tracciate ove tali spese siano a carico del datore di lavoro e anche se le stesse sono tassabili in capo al dipendente.

Spese di rappresentanza

Le spese di trasporto, se **non indirizzate a beni** o a **lavoratori dipendenti** o ad essi **assimilati**, potrebbero configurare una spesa di rappresentanza.

A disciplinarle è l'art. 108, DPR 917/86, che al secondo comma dispone che sono **deducibili** nel periodo d'imposta le **spese di rappresentanza** che rispondono a **due** precisi **requisiti**:

- quello della **inerenza**, che prevede che le spese debbano essere sostenute con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;

- quello della **congruità**.

Mentre la congruità viene verificata se le spese in commento rientrano nei limiti stabiliti dalla norma stessa, ossia nel limite dell'1,5% dei ricavi e altri proventi, fino a che queste voci raggiungono complessivamente i 10 milioni, nel limite dello 0,6% per la parte di ricavi e altri proventi che supera i 10 milioni e va fino ai 50 milioni e, infine, nel limite dello 0,4% per la parte di ricavi e altri proventi che eccede i 50 milioni, il requisito della inerenza è più difficile da appurare.

Mantenendo l'attenzione sulle spese di trasporto, esse potrebbero riguardare, volendo essere estremamente operativi, l'imprenditore individuale, figura ibrida nel senso che non è né un dipendente né un amministratore in senso fiscale del termine, oppure clienti e fornitori.

Si pensi, ad esempio, al biglietto del treno pagato per il viaggio dell'imprenditore oppure al biglietto aereo destinato al cliente che visita l'azienda o, ancora, al taxi pagato per il fornitore che si reca sempre presso l'azienda.

Per quanto riguarda le **spese di trasporto** sostenute dall'**imprenditore individuale** per partecipare a mostre, fiere ed altri eventi simili in cui sono esposti o promossi beni o servizi oggetto dell'attività della sua impresa o ad essa attinenti, esse sono deducibili come chiarito anche dalla Circ. AE 13 luglio 2009, n. 34/E, che commenta le allora novità proprio in tema di spese di rappresentanza. Ragionando, dunque, al contrario, le spese di trasporto che non rientrano nelle fattispecie indicate sono indeducibili dal reddito d'impresa.

Attraverso il documento di prassi citato l'Agenzia chiarisce, altresì, che le spese, tra cui quelle di trasporto, sostenute dall'impresa per l'organizzazione di mostre, fiere, ed eventi simili sempre in cui sono esposti o promossi beni o servizi oggetto dell'attività dell'impresa stessa o ad essa attinenti, conservano in ogni caso la natura di spese commerciali e pertanto deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 109, DPR 917/86.

Sul fronte dei **clienti**, l'art. 1, co. 5, DM 19 novembre 2008, decreto attuativo delle disposizioni sulle spese di rappresentanza contenute nell'art. 108, co. 2, DPR 917/86, già più volte richiamato, dispone che le **spese di viaggio, vitto e alloggio** sostenute per ospitare clienti anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa oppure in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa, non sono da considerare spese di rappresentanza e, pertanto, **non** soggette ai **limiti di deducibilità** previsti per le stesse.

Per i clienti, quindi, la previsione normativa è ampia visto che le spese di viaggio (concentrandosi su queste) che non rientrano tra le più "pericolose" e delicate spese di rappresentanza, sono anche quelle per visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

La questione si complica, invece, parlando di **fornitori**. A tal proposito l'Agenzia delle entrate attraverso la citata Circ. AE 34/E/2009, chiarisce che le motivazioni che hanno portato a rendere deducibili le spese di viaggio destinate ai clienti, tra cui quelle di trasporto, portano ad **escludere la piena deducibilità** delle spese sostenute per l'ospitalità di soggetti diversi dai clienti come, ad esempio, non solo i citati fornitori ma anche i giornalisti, che partecipano alle mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili di cui si è detto sopra o che visitano sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Visto, dunque, che tra i costi che non rappresentano spese di rappresentanza se sostenute "a favore" di clienti o potenziali clienti vi sono anche quelle di viaggio, si ritiene che se sostenute per soggetti diversi da questi anche tali spese rientrino nel novero delle spese di rappresentanza, con tutti i limiti di inerenza e congruità stabiliti dalla norma.

Pertanto, al fine della deducibilità delle spese in commento si deve avere riguardo alla loro inerenza, ossia devono essere state sostenute con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e alla loro congruità, così come rappresentato nella tabella che segue. Per l'inerenza si riportano le ipotesi presenti all'interno dell'art. 1, co. 1, DM 19 novembre 2008, che non risultano essere tassative ma fortemente vincolanti dal punto di vista fiscale.

Spese di rappresentanza, i due requisiti

Inerenza:	le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa
------------------	---

	le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose
	le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa
	le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa
	ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati dal Decreto 19.11.2008
Cong ruità:	1,5% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni
	0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni
	0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni

La Legge di bilancio 2025, n. 207/2024, ha modificato il co. 2, dell'art. 108, DPR n. 917/1986, al fine di stabilire che la deducibilità dal reddito delle spese di rappresentanza di cui si è detto sopra è comunque legata alla esecuzione del pagamento delle stesse con versamento bancario o postale oppure tramite gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D. Lgs. n. 241/1997 ossia: - carte di debito, - carte di credito, - carte prepagate, - assegni bancari e - assegni circolari.

Spese di trasporto nell'ambito del lavoro autonomo

Il reddito derivante dall'esercizio di una attività autonoma o professionale è disciplinato dall'art. 54, DPR 917/1986 e, con effetto a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e a seguito dell'intervento del D.Lgs. n. 192/2024 (**Riforma IRPEF-IRES**) dagli articoli da 54 al 54-octies, sempre del DPR n. 917/1986.

All'interno dell'art. 54 nella versione ante riforma, non vi sono norme specifiche che coinvolgono le spese di trasporto che, pertanto, si ritengono deducibili se inerenti all'attività professionale svolta o a beni utilizzati per l'attività medesima purché il costo delle stesse sia sostenuto nel periodo d'imposta, visto che per i soggetti in commento vige il così detto "**principio di cassa**".

Anche negli articoli introdotti dal D.Lgs. 192/2024 non vi sono particolari norme sulle spese di trasporto ma vale la pena di evidenziare che attraverso il combinato disposto degli artt. 54 e 54-ter, DPR n. 917/1986, viene stabilito che il rimborso delle spese sostenute dal professionista per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente non concorrono alla formazione del reddito del professionista e non sono deducibili. Tra le spese addebitate analiticamente vi potrebbero essere quelle di trasporto.

L'art. 54-ter c. 2 DPR 917/86 prevede che le spese sopra citate e cioè quelle sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, che non vengano rimborsate dal committente sono deducibili in capo al professionista a partire dalla data in cui:

- il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;

- la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
- il diritto alla riscossione del corrispondente credito si è prescritto.

Mentre per le spese di trasporto sostenute per i dipendenti si può tranquillamente rinviare a quanto già si è detto in merito al reddito d'impresa, tra le spese in questione rientrano sicuramente anche le spese relative al trasporto del professionista oppure di propri clienti e fornitori.

L'art. 54-septies, DPR n. 917/1986, individua due tipologie di spese soggette a particolari regole:

- le spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande, che sono deducibili nel limite del loro 75 per cento e in ogni caso fino ad un importo complessivo massimo non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a meno che non addebitate analiticamente al committente nel caso in cui diventano totalmente indeducibili e non tassabili come si è detto sopra, e
- le spese di rappresentanza, deducibili nel limite dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Viene espressamente previsto che tra le spese di rappresentanza sono comprese 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'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito.

La legge di bilancio 2025, n. 207/2024, aggiunge il comma 6-bis all'interno dell'art. 54 DPR 917/1986.

Visto, però, che l'articolo 54, come modificato dal citato D. Lgs. n. 192/2024, contiene solo tre commi, si ritiene che le modifiche apportate dalla legge di bilancio siano da riferirsi all'articolo 54-septies, DPR n. 917/1986.

Ciò detto, il nuovo comma 6-bis dell'articolo 54 (ossia, alla luce di quanto sopra, dell'articolo 54-septies) dispone che, fermo restando quanto previsto dall'articolo 54-septies, le spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande e le spese per viaggio e trasporto, effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, L. n. 21/1992, e cioè servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente, addebitate analiticamente al committente, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili se effettuate con metodi tracciabili, cioè con versamento bancario o postale oppure tramite gli altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D. Lgs. n. 241/1997 ossia

- carte di debito,
- carte di credito,
- carte prepagate,
- assegni bancari e
- assegni circolari.

Sebbene la norma non fornisca un ulteriore approfondimento di che cosa s'intenda per tali spese, l'Agenzia delle entrate con circ. AE 13 luglio 2009, n. 34/E, trattando del reddito d'impresa, afferma che la disciplina sulle spese di rappresentanza di cui all'art. 108, c. 2, DPR 917/1986 e di cui al DM 19 novembre 2008, rileva anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo senza tenere conto, però, dei limiti di deducibilità (c.d. **congruità**) visto che, come si è appena detto sopra, l'art. 54-septies TUIR individua limiti diversi (1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta).

Pertanto, le considerazioni effettuate in precedenza con riferimento alle **imprese** sono valide, calate nella realtà del **lavoro autonomo**, anche per tali soggetti.

Un'ulteriore considerazione può riguardare le spese di trasporto sostenute dal lavoratore autonomo per espletare la propria attività o a supporto della propria attività come, ad esempio, l'acquisto di biglietti aerei per raggiungere luoghi di lavoro o di formazione professionale.

In questo ultimo caso, ossia di formazione professionale, vale quanto disposto sempre dall'art. 54-septies DPR 917/1986, e cioè che se le spese di trasporto riguardano viaggi per partecipare a master, corsi di formazione o di aggiornamento professionale, convegni e congressi, esse, assieme a quelle di soggiorno e di formazione, sono interamente deducibili, ma nel limite assoluto annuo di euro 10mila per periodo d'imposta.

Per le altre, ossia quelle per raggiungere ad esempio i propri clienti, si ritiene, nel silenzio della norma, che siano deducibili in quanto, comunque, inerenti alla attività professionale.

Spese di trasporto e IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive (**IRAP**), disciplinata dal D.Lgs. 446/97, stabilisce diverse modalità di determinazione della base imponibile, su cui poi applicare l'imposta, dopo aver utilizzato eventuali deduzioni, a seconda del soggetto passivo.

Per quel che qui interessa, le norme che si vanno a prendere in considerazione sono le seguenti:

- per le imprese individuali e le società di persone, l'art. 5-bis;
- per le società di capitali l'art. 5;
- per i lavoratori autonomi l'art. 8.

Le norme IRAP	
Imprese individuali e società di persone	Art. 5-bis, D.Lgs. 446/97
Società di capitali	Art. 5, D.Lgs. 446/97
Lavoratori autonomi	Art. 8, D.Lgs. 446/97

Imprese individuali e società di persone

Per le imprese individuali e le società di persone, l'art. 5-bis, D.Lgs. 446/97, stabilisce che la base **imponibile IRAP** va determinata come **differenza tra componenti positivi e negativi di reddito**, esplicitamente e tassativamente elencati nell'articolo stesso, assunti con le stesse regole valide ai fini dell'imposta sui redditi.

Con riferimento alle spese di trasporto, ancorché l'articolo in commento richiami, tra i componenti negativi di reddito rilevanti ai fini dell'imposta regionale, i servizi, si rendono applicabili, come si diceva, tutte le regole valide ai fini dell'imposta sui redditi ossia, principalmente, le regole contenute nel DPR 917/86.

Da ciò deriva che quanto detto in precedenza con riferimento alle spese di trasporto per i dipendenti, per gli amministratori, nonché in merito alle spese di rappresentanza e per il trasporto dei beni, è valido anche ai fini IRAP.

È bene far presente che l'art. 1 c. 8 L. 234/2021, Legge di bilancio per il 2022, ha disposto che dal periodo d'imposta 2022 sono **esentate** dall'**IRAP** le persone fisiche esercenti attività commerciali e quelle esercenti arti e professioni, di cui alle lettere b) e c) dell'art. 3 c. 1 D.Lgs. 446/97.

Società di capitali

Evidenziando innanzitutto che possono optare per la **determinazione** della **base imponibile IRAP** con i criteri validi per le società di capitali anche le imprese individuali e le società di persone se in contabilità ordinaria, l'art. 5, D.Lgs. 446/1997, stabilisce che la base imponibile è sostanzialmente data dalla **differenza** tra la **voce A)** e la **voce B)** di **conto economico**, senza applicazione, a parte per l'**avviamento**, di alcuna regola valida ai fini delle imposte dirette, ma tenendo conto di alcune "**indeducibilità**" individuate dall'art. 5-bis stesso.

Derivando, quindi, la base imponibile IRAP, per le società in commento, direttamente dal bilancio, ciò significa che potenzialmente le spese di trasporto possono partecipare alla determinazione della base imponibile senza alcun limite di "deducibilità", come invece avviene ai fini delle imposte dirette con riferimento, per esempio, alle spese di rappresentanza (si veda sopra quanto già detto in merito alle imposte dirette). Va fatta, però, una precisazione: qualora le spese in commento siano riferite a lavoratori dipendenti o assimilati e si tratti di rimborsi spese chilometrici, riconosciuti al lavoratore per l'utilizzo dell'auto propria, tali rimborsi non sono deducibili ai fini IRAP.

Lavoratori autonomi

L'art. 8, D.Lgs. 446/97 stabilisce che per i lavoratori autonomi la base imponibile IRAP è data dalla **differenza** tra l'**ammontare dei compensi percepiti** e l'**ammontare dei costi sostenuti**, inerenti all'attività esercitata, comprendendo l'ammortamento dei beni strumentali. Tali componenti positivi e negativi vanno assunti così come rilevano ai fini dell'imposta sui redditi e, pertanto, valgono tutte le regole e le considerazioni sopra effettuate proprio con riferimento alle imposte dirette.

IRAP e spese di trasporto	
Impresa individuale e società di persone	Le spese di trasporto rilevano ma vanno assunte con le stesse regole valide per la determinazione del reddito d'impresa
Società di capitali	Le spese di trasporto rilevano come da bilancio, senza tenere in considerazione eventuali norme applicabili ai fini delle imposte sul reddito d'impresa
Lavoratori autonomi	Le spese di trasporto rilevano ma vanno assunte con le stesse regole valide per la determinazione del reddito di lavoro autonomo

È bene far presente che l'art. 1 c. 8 L. 234/2021, Legge di bilancio per il 2022, ha disposto che dal periodo d'imposta 2022 sono **esentate** dall'**IRAP** le persone fisiche esercenti attività commerciali e quelle esercenti arti e professioni, di cui alle lettere b) e c) dell'art. 3 c. 1 D.Lgs. 446/97.

Spese di trasporto e IVA

L'art. 3, co. 1, DPR 633/72, stabilisce che sono **prestazioni di servizi**, tra le altre, quelle dipendenti da contratto di trasporto rese verso corrispettivo.

La **prestazione di trasporto**, pertanto, rappresenta un servizio che se reso da un soggetto passivo d'imposta nei confronti di un soggetto nazionale deve essere, di regola, assoggettato ad IVA con aliquota ordinaria (attualmente 22%). Tale regola vale anche in presenza di un trasporto effettuato solo all'estero come, ad esempio un trasporto dalla Spagna alla Francia, come chiarito dall'Agenzia delle entrate attraverso la Circ. AE 12 marzo 2010, n. 12/E.

Per quanto riguarda l'**aliquota IVA**, l'art. 10, co. 1, n. 15), DPR 633/72, stabilisce che sono esenti da imposta (c.d. aliquota IVA a zero) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli allo scopo equipaggiati, quando tali prestazioni sono effettuate da imprese a ciò autorizzate e da enti del Terzo settore di natura non commerciale.

Sono, invece, da assoggettare:

- ad **aliquota IVA del 5%** le prestazioni di **trasporto urbano** di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare;
- ad aliquota IVA del **10%** le prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi **bagagli** al seguito, diverse da quelle assoggettate ad aliquota IVA al 5% e da quelle esenti;
- ad aliquota IVA del 10% le prestazioni di trasporto eseguite con vie funicolari aeree (**funivie**), in servizio pubblico, per il trasporto di persone e di cose, e quelle eseguite attraverso **slittovie**, **sciovie** e altri mezzi di trasporto terrestre a funi senza rotaie.

Trasporti internazionali

Solitamente nei trasporti di beni resi da un soggetto passivo d'imposta nazionale ad un soggetto passivo d'imposta non residente o non stabilito nel territorio dello Stato, trova applicazione la regola dell'**IVA generale** di cui all'art. 7-ter, DPR 633/72, che prevede la rilevanza IVA della prestazione nel territorio dello Stato del committente. In tale caso, quindi, dal punto di vista operativo, la fattura andrà emessa dall'operatore nazionale senza applicazione dell'imposta spettando al committente l'applicazione della stessa attraverso il regime dell'inversione contabile.

Nel caso di trasporto internazionale di beni può trovare, però, applicazione la norma di cui all'art. 9 DPR 633/72, che stabilisce che sono considerati **servizi internazionali** o connessi agli **scambi internazionali** e quindi non imponibili:

- i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto;
- i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione ove i corrispettivi siano inclusi nella base imponibile.

Proprio con riferimento ai **trasporti internazionali**, l'art. 5-septies DL 146/2021, al fine di adeguare la norma nazionale a quanto disposto dalla Corte di Giustizia europea nella causa C-288/16 del 29.06.2017, ha inserito il comma 3, all'interno dell'art. 9 DPR 633/72, stabilendo, a decorrere dal 01.01.2022, che i servizi di cui all'art. 9 c. 1 n. 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi:

- dall'esportatore;
- dal titolare del regime di transito;
- dall'importatore;
- dal destinatario dei beni;
- dal prestatore di servizi di spedizione relativi ai trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea

importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile;

- dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali.

Dal 01.01.2022 sono, quindi, soggetti ad IVA i servizi di trasporto resi a soggetti diversi da quelli sopra indicati come, ad esempio, le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale, che ha ricevuto l'incarico di trasportare la merce all'estero da uno dei soggetti sopra indicati (ad esempio l'esportatore o l'importatore), affida, in tutto o in parte, ad altro vettore terzo (c.d. **subvezione**).

Con Circ. AE 25 febbraio 2022 n. 5/E, l'Agenzia delle entrate ha chiarito, in merito alla nuova disciplina di cui si è detto sopra, che malgrado le nuove disposizioni si rendano applicabili dal 01.01.2022, se prima di tale data è stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo e sia stata emessa fattura, limitatamente al corrispettivo pagato o alla fattura emessa trovano applicazione ancora le precedenti disposizioni. Se, però, il contribuente si fosse già adeguato alle nuove regole applicabili dal 01.01.2022, l'Agenzia "fa salvi" tali comportamenti.

Si deve, comunque, tenere in considerazione, come già evidenziato, che in base a quanto stabilito dall'art. 7-ter, DPR 633/72, per le **prestazioni di servizi** rese a **committenti non residenti e non stabiliti in Italia**, si deve applicare l'imposta del committente se questi è un soggetto passivo d'imposta, oppure l'imposta del prestatore ove il committente sia un soggetto non passivo d'imposta, nel caso di trasporti di persone l'art. 7-quater, co. 1, lett. b), DPR 633/72, stabilisce che si considerano sempre effettuate nel territorio dello Stato, con applicazione, quindi, dell'imposta nazionale in deroga alle regole generali sopra indicate, le prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio nazionale.

Con riferimento a tale norma, che recepisce l'art. 48 della Direttiva comunitaria, 2006/112/CE, che stabilisce che «*il luogo delle prestazioni di trasporto di passeggeri è quello dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse*», indipendentemente, come già si è detto, dalla tipologia di committente, l'Amministrazione finanziaria, viste le difficoltà che potrebbero sorgere nel determinare, in presenza di trasporto internazionale, la tratta nazionale, ha introdotto, per determinarla, delle percentuali forfetarie sia per i trasporti aerei internazionali, attraverso la Ris. AE 23 aprile 1997, n. 89/E, sia per i trasporti marittimi internazionali, attraverso la Circ. AE 7 marzo 1980, n. 11. Tali percentuali, indicate nella tabella che segue, sono state peraltro confermate dall'Agenzia delle entrate attraverso la Circ. AE 29 luglio 2011, n. 37/E.

Percentuali forfetarie per la determinazione della tratta nazionale	
Trasporti aerei internazionali	Tratta effettuata in Italia: 38%
Trasporti marittimi internazionali	Tratta effettuata in Italia: 5%

Sul trasporto internazionale vi è ancora da tenere in considerazione che l'art. 7-sexies, co. 1, lett. b) e c), DPR 633/72, considera effettuate nel territorio dello Stato, e quindi soggette ad IVA, se rese a soggetti non passivi d'imposta, ossia a privati, rispettivamente le **prestazioni** di trasporto di beni, **diverse** dal **trasporto intracomunitario**, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato stesso e le prestazioni di trasporto intracomunitario sempre di beni, se **l'esecuzione del servizio ha inizio** nel territorio dello **Stato italiano**.

Pertanto:

- i **trasporti effettuati solo in Italia** e quelli **intracomunitari con partenza dall'Italia**, resi nei confronti di soggetti privati sono sempre rilevanti, ai fini IVA, in Italia;

- i **trasporti con partenza da un Paese extra comunitario o con arrivo in un Paese extra comunitario** sono rilevanti ai fini IVA solo con riferimento alla distanza percorsa all'interno del territorio nazionale. Anche in questo caso l'Agenzia delle entrate con Circ. AE 29 luglio 2011, n. 37/E ha confermato che nella fattispecie in commento si applicano le percentuali forfetarie di cui si è detto sopra, sia in caso di trasporto aereo che in caso di trasporto marittimo (rispettivamente 38% e 5%). Determinata la parte rilevante a livello nazionale del trasporto, si dovrà applicare il trattamento IVA appropriato che potrebbe essere anche quello di cui al citato art. 9, co. 1, n. 2), DPR 633/72, che prevede la non imponibilità (si veda sopra).

Si evidenzia, infine, che tra le prestazioni di trasporto potrebbe rientrare anche il noleggio con conducente, come peraltro avallato dall'Agenzia delle entrate attraverso la Circ. AE 14 gennaio 1998, n. 7/E.

Il trasporto come prestazione accessoria

L'art. 13, DPR 633/72, stabilisce che le prestazioni accessorie ad una **cessione di beni** o ad una **prestazione di servizi**, effettuate direttamente dal cedente o dal prestatore o da terzi per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta seguendo, invece, l'imposizione dell'operazione principale.

Facendo presente che tra le **prestazioni accessorie** il primo comma del citato art. 13, annovera anche le spese di trasporto, è qui solo il caso di sottolineare che affinché una prestazione possa definirsi accessoria ad un'altra operazione, è necessario che vi sia un **nesso causale** che faccia perdere alla prestazione in commento la sua autonomia, anche se il corrispettivo della stessa viene evidenziato separatamente rispetto a quello dell'operazione principale.

Con vari documenti di prassi, tra cui Ris. AE 3 ottobre 2008, n. 367/E, Ris. AE 15 luglio 2002, n. 230/E, Interp. 3 giugno 2020, n. 163, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che ai fini della qualifica di una **operazione come accessoria** è necessario che la stessa presenti le seguenti **caratteristiche**:

- l'operazione deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;

- l'operazione deve essere resa direttamente dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale oppure da terzi, ma per suo conto e a sue spese;

- l'operazione deve essere resa nei confronti del medesimo soggetto, cessionario o committente, nei cui confronti è resa l'operazione principale.

In base a quanto disposto dalla Corte di Giustizia europea, con sentenza 11 gennaio 2001, C-76/99, una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per il cliente finale un fine a sé stante, ma bensì un mezzo per poter fruire nelle migliori condizioni del servizio principale che viene offerto dal prestatore.

Riferimenti

Normativi

Art. 51, co. 5, DPR 917/86

Art. 54, co. 5, DPR 917/86

Art. 108, co. 2, DPR 917/86

Art. 3, co. 1, DPR 633/72

Prassi

Circ. AE 13 luglio 2009, n. 34/E

Ris. AE 30 ottobre 2015, n. 92/E

Circ. AE 14 gennaio 1998, n. 7/E

Ris. AE 3 ottobre 2008, n. 367/E

Risp. AE 3 giugno 2020, n. 163

 Dottrina / Riviste

L'infortunio del lavoratore inviato in trasferta

07 Maggio 2025 | **Francesco Geria**

La tutela assicurativa obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro copre anche gli eventi lesivi che colpiscono il lavoratore durante missioni o trasferte di lavoro. La particolare natura della trasferta, che si svolge fuori dal consueto luogo di lavoro e spesso implica spostamenti e soggiorni temporanei, ha sollevato dubbi interpretativi sulla qualificazione di tali infortuni - ad esempio, se considerarli infortuni in itinere oppure in attualità di lavoro - e sulla loro indennizzabilità da parte dell'INAIL.

Infortunio sul lavoro: tutela assicurativa anche in caso di trasferta

La **tutela assicurativa** contro gli infortuni sul lavoro in Italia è obbligatoria e copre anche gli eventi lesivi che colpiscono il lavoratore durante **missioni o trasferte** di lavoro.

Infatti, quando un dipendente viene inviato temporaneamente fuori sede per ragioni lavorative, eventuali infortuni occorsi in questo contesto possono rientrare nella categoria degli **infortuni sul lavoro**.

Tuttavia, la particolare natura della trasferta (che si svolge fuori dal consueto luogo di lavoro e spesso implica spostamenti e soggiorni temporanei) ha sollevato in passato dubbi interpretativi sulla qualificazione di tali infortuni - ad esempio, se considerarli **infortuni in itinere** (durante il tragitto) oppure in **attualità di lavoro** - e sulla loro indennizzabilità da parte dell'INAIL.

Per fare chiarezza, è intervenuta la Circ. INAIL 23 ottobre 2013 n. 52, che ha fornito linee guida univoche per il riconoscimento degli infortuni occorsi in missione o trasferta come infortuni sul lavoro indennizzabili, delimitandone i confini e le eccezioni.

Nel prosieguo analizzeremo il quadro normativo di riferimento (DPR 1124/65 e altre disposizioni), il concetto di trasferta rispetto ad istituti affini, le indicazioni della circolare INAIL citata in materia di copertura assicurativa, nonché gli obblighi che gravano sul lavoratore e sul datore di lavoro in caso di infortunio durante una trasferta, con riferimento alla normativa e alla giurisprudenza rilevante.

Quando l'infortunio si considera occorso sul lavoro

Il DPR 1124/65 (cd. Testo Unico sugli infortuni sul lavoro) costituisce la base normativa dell'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro.

L'art. 2 del TU dispone che l'assicurazione copre "tutti i casi di infortunio avvenuti per causa violenta in occasione di lavoro", dai quali sia derivata **morte, invalidità permanente** (assoluta o parziale) o un'**inabilità temporanea assoluta** al lavoro **superiore a 3 giorni**.

In altri termini, è protetto ogni evento dannoso riconducibile all'occasione di lavoro, cioè occorso **a causa o in concomitanza dell'attività lavorativa**. Nel corso degli anni, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha interpretato in senso estensivo la nozione di "occasione di lavoro": non è più richiesto che l'evento derivi da un rischio specifico tipico delle mansioni, bensì è indennizzabile qualsiasi infortunio originato da rischi collegati al lavoro inteso in senso ampio.

Conseguentemente rientrano in tutela anche tutte le attività preparatorie, strumentali o accessorie necessitate dallo svolgimento della prestazione lavorativa.

L'unico limite generale a questa ampia copertura è rappresentato dal **rischio elettivo**, ossia un atto voluto dal lavoratore per ragioni totalmente personali, estraneo alle finalità lavorative, che introduce un rischio diverso da quello lavorativo e interrompe il nesso tra lavoro e infortunio. In tali casi di **condotta abnorme** del lavoratore, l'Inail tende ad escludere ogni indennizzo.

La tutela degli infortuni in itinere

Oltre a ciò, va ricordato che il legislatore, con il D.Lgs. 38/00, ha esteso espressamente la tutela anche agli **infortuni in itinere**, ovvero quelli occorsi durante il normale **percorso di andata e ritorno** tra l'abitazione del lavoratore e il luogo di lavoro.

L'art. 12 D.Lgs. 38/00 ha recepito i principi elaborati dalla Cassazione in materia, prevedendo la copertura assicurativa per tali eventi **salvo** i casi di **interruzioni o deviazioni** del tutto indipendenti dal lavoro o non necessitate (situazioni in cui l'evento perde il legame con la prestazione lavorativa).

Sono, inoltre, esclusi dalla copertura gli infortuni in itinere provocati da **comportamenti gravemente imprudenti** del lavoratore, come quelli dovuti ad abuso di alcol o droghe o alla guida senza patente

(cause tassative di esclusione indicate espressamente in legge).

Trasferta, distacco e trasferimento: caratteristiche e differenze

In ambito lavorativo, **trasferta, distacco e trasferimento** sono tre istituti tra loro eterogenei, che comportano ciascuno uno **spostamento del lavoratore** ma con caratteristiche e implicazioni diverse. È importante distinguere queste figure, poiché il regime giuridico e le tutele (anche assicurative) possono differire: l'infortunio in trasferta, oggetto di questo approfondimento, va infatti inquadrato diversamente dall'infortunio occorso in un caso di distacco o di trasferimento (dove comunque opera l'assicurazione obbligatoria, ma con dinamiche diverse in termini di responsabilità e competenza territoriale).

Trasferta (o missione)

La trasferta indica uno **spostamento temporaneo** del lavoratore in un luogo di lavoro diverso da quello abituale, per lo svolgimento di una **specificata attività lavorativa** o incarico. È di regola di **breve durata** e prevede una certezza di rientro e costante collegamento con la sede originaria.

Esempi ne possono essere una partecipazione a una fiera, un intervento tecnico presso un cliente o un meeting in un'altra città. Durante la trasferta, il lavoratore rimane dipendente della propria azienda e il lavoratore non può rifiutare il comando in trasferta, poiché si tratta di un'esigenza organizzativa temporanea del datore di lavoro (non modifica in modo permanente il luogo contrattuale di lavoro).

Al lavoratore spetteranno il **rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio** sostenute e, spesso, un'**indennità di trasferta** secondo contratti o policy aziendali, a compensazione del disagio e del tempo lontano dalla sede abituale.

Distacco

Il distacco consiste nell'**assegnazione temporanea** del lavoratore a una sede diversa o presso un altro soggetto (ad esempio un'altra azienda collegata o un cliente), per soddisfare un **interesse produttivo del** datore di lavoro originario (**distaccante**). Durante il distacco, il lavoratore resta formalmente alle dipendenze e sotto il controllo del datore di lavoro "distaccante", ma svolge la propria attività presso il soggetto "distaccatario" o in un'unità produttiva differente.

Il distacco può, in alcuni casi, comportare anche un **cambio di mansioni** rispetto a quelle abituali che devono essere accettate del lavoratore distaccato.

Il distacco deve essere motivato da comprovate ragioni tecnico-organizzative o produttive dell'azienda distaccante e non deve arrecare svantaggio al lavoratore.

Durante il periodo di distacco, **trattamento economico e normativo** restano a carico del datore di lavoro originario.

Trasferimento

Il trasferimento comporta lo **spostamento definitivo** del luogo di lavoro del dipendente, ossia un cambio stabile di sede contrattuale. A differenza della trasferta e del distacco (che sono temporanei), il trasferimento è una **modifica unilaterale e permanente del luogo** di svolgimento della prestazione lavorativa. Esso è lecito solo se disposto dal datore di lavoro per **comprovate ragioni tecniche, organizzative o produttive**, ai sensi dell'art. 2103 c.c.; in mancanza di tali motivazioni il trasferimento può essere impugnato dal lavoratore poiché nullo. In caso di trasferimento legittimamente intimato, il rifiuto del lavoratore (se non giustificato da gravi ragioni personali) può configurare inadempimento contrattuale. Il trasferimento, dunque, si differenzia dalla trasferta per il carattere definitivo e dal distacco perché non comporta l'utilizzo del lavoratore presso terzi ma solo il cambio di sede all'interno della stessa azienda. È possibile anche il ristoro delle spese di trasferimento sostenute dal lavoratore o il riconoscimento di una indennità "di trasferimento" (con trattamento fiscale agevolato ai sensi dell'art. 51 TUIR).

Infortunio sul lavoro: la copertura assicurativa in caso di trasferta

La Circ. INAIL 23 ottobre 2013 n. 52 fornisce un importante chiarimento: gli **infortuni occorsi durante la trasferta o missione** di un lavoratore devono, di regola, essere considerati come **avvenuti in occasione di lavoro** (cioè nell'esercizio dell'attività lavorativa), non come meri infortuni in itinere. Pertanto, **tutto il periodo** in cui il lavoratore è in missione – dal momento in cui esce dall'abituale dimora o dalla sede lavorativa per recarsi al luogo della trasferta fino al ritorno a casa – è **coperto dall'assicurazione** come estensione dell'attività lavorativa. Ciò perché lo spostamento e la permanenza fuori sede sono imposti da esigenze lavorative e funzionalmente connessi alla prestazione lavorativa stessa.

Di conseguenza, un evento lesivo verificatosi lungo il **tragitto casa propria – luogo della missione** (magari in un'altra città) viene trattato diversamente rispetto al normale infortunio in itinere casa-lavoro: nel caso della missione, quel tragitto non è

frutto di una scelta di vita del dipendente ma è una necessità di lavoro impostagli e quindi l'infortunio rientra nell'occasione di lavoro tutelata.

Analogamente, gli spostamenti quotidiani dall'albergo (o alloggio) nel luogo di trasferta al luogo di lavoro e viceversa sono considerati parte integrante della trasferta lavorativa: eventuali infortuni occorsi in questi tragitti non sono classificati come "in itinere", ma come infortuni sul lavoro a tutti gli effetti.

La scelta interpretativa adottata dall'INAIL – suffragata dalla giurisprudenza – amplia dunque la copertura assicurativa nell'ambito della trasferta: **qualsiasi evento accidentale** che il lavoratore subisce durante la missione, nello svolgimento di attività lavorative o anche in attività connesse e strumentali (necessarie) a tale servizio fuori sede, è indennizzabile come infortunio sul lavoro.

Ciò include, ad esempio, incidenti stradali nel percorso verso il luogo della missione, cadute o infortuni avvenuti presso la sede temporanea di lavoro e, elemento spesso dibattuto, gli infortuni occorsi durante le normali attività quotidiane legate alla permanenza fuori sede (come il riposo notturno in albergo o i pasti). Proprio su questi ultimi aspetti la Circ. n. 52/2013 ha fornito chiarimenti: un infortunio avvenuto all'interno della stanza d'albergo dove il lavoratore alloggia per la trasferta non può essere equiparato a un infortunio domestico avvenuto nella propria abitazione, e va invece tutelato. La Corte di Cassazione, in passato, aveva negato indennizzo per incidenti avvenuti in casa propria (fuori dall'orario di lavoro) sottolineando da un lato la difficoltà di collegare un evento domestico all'attività lavorativa e dall'altro il maggior controllo che la persona ha sull'ambiente di casa propria (riducendo i rischi).

Queste limitazioni non si applicano alla situazione del lavoratore in missione: il soggiorno in albergo è imposto dalla necessità lavorativa (quindi eventuali incidenti in albergo hanno comunque un nesso con il lavoro) e, inoltre, il lavoratore fuori sede non ha sul luogo di dimora temporanea lo stesso controllo dei rischi che può avere a casa propria.

Casi di esclusione dalla copertura assicurativa

Va evidenziato, per completezza, che questa estensione di tutela copre sì una varietà di situazioni connesse alla trasferta, **ma non ogni evento in assoluto**. La stessa Circolare INAIL (in linea con la giurisprudenza) individua due ipotesi in cui l'infortunio in trasferta **non è indennizzabile**:

1. se l'evento si verifica durante un'attività che non ha alcun legame con la prestazione lavorativa né con esigenze lavorative dettate dal datore di lavoro (quindi un'attività del tutto estranea al motivo della trasferta);
2. se l'evento è dovuto a un rischio elettivo del lavoratore, ossia a una scelta arbitraria e personale che lo ha esposto a un rischio diverso da quello lavorativo normale.

In entrambe le situazioni viene meno il **nesso funzionale con il lavoro**: sono i casi tipici in cui il lavoratore, approfittando della trasferta, si dedica ad attività private non necessarie (magari per svago o interesse personale) e si infortuna – circostanza che esula dalla tutela poiché il lavoratore si è volontariamente sottratto alla sfera di rischio lavorativo. Fuori da queste eccezioni (attività del tutto estranee o rischio elettivo puro), tutti gli infortuni occorsi a un lavoratore in missione dal momento della partenza fino al rientro sono considerati come avvenuti "in occasione di lavoro" e come tali indennizzabili.

Gli obblighi del lavoratore

Quando si verifica un infortunio durante una trasferta, il lavoratore ha l'onere di attivarsi **tempestivamente** per tutelare il proprio diritto alle prestazioni assicurative.

In particolare, il lavoratore deve:

- **informare immediatamente il datore di lavoro** dell'accaduto, fornendo tutti i dettagli del caso. Questa comunicazione urgente è fondamentale: la normativa INAIL prevede che, se il lavoratore omette di avvisare subito il datore di lavoro, perde il diritto all'indennità per i giorni antecedenti a quando il datore ha avuto notizia dell'infortunio;
- **attivarsi per ottenere un certificato medico** attestante le lesioni. Generalmente, il lavoratore infortunato si reca (o viene trasportato) presso un pronto soccorso o una struttura sanitaria sul luogo della trasferta; qui il medico emette un **certificato di infortunio** con la diagnosi e la prognosi dei giorni di inabilità. Il lavoratore ha l'obbligo di trasmettere (o far pervenire) al datore di lavoro gli estremi del certificato medico – tipicamente il numero identificativo del certificato elettronico inviato dal medico all'Inail, la data di rilascio e i giorni di prognosi indicati. Se per qualsiasi ragione non dispone del numero identificativo (ad esempio perché si trova all'estero o il sistema telematico non è accessibile), deve fornire al datore copia cartacea del certificato medico;
- **seguire le prescrizioni mediche** per la guarigione. Ciò implica l'obbligo di sottoporsi alle cure mediche e terapie riabilitative indicate dai sanitari, salvo giustificato motivo, e di presentarsi alle eventuali visite di controllo disposte dall'Inail o dal datore di lavoro (quest'ultimo tramite il medico competente, soprattutto se l'assenza supera determinati giorni);
- **astenersi da qualsiasi attività** che possa ostacolare o ritardare la guarigione: un comportamento imprudente durante il periodo di inabilità (ad esempio svolgere lavori non consentiti o non rispettare il riposo) potrebbe pregiudicare il diritto all'indennizzo.

Anche in caso di **trasferta all'estero** il lavoratore infortunato deve attenersi alle medesime regole: contattare immediatamente la propria azienda (anche via telefono/email) e rivolgersi a un medico locale per farsi certificare l'infortunio. Al rientro in Italia, sarà opportuno presentare il certificato estero tradotto o farsi rilasciare un certificato da un medico italiano che confermi la continuazione dell'infortunio, così che l'Inail possa gestire correttamente il caso.

Gli obblighi del datore di lavoro

Parallelamente a quelli del lavoratore, vi sono precisi obblighi a carico del **datore di lavoro** quando si verifica un infortunio sul lavoro, compreso quello avvenuto in trasferta.

In primo luogo, in caso di trasferta, è sempre opportuno verificare la corretta gestione della posizione assicurativa INAIL. Difatti sarà necessario valutare:

- se l'**attività** da svolgersi in trasferta **sia dichiarata all'INAIL** e quindi coperta da assicurazione;
- eventualmente richiedere l'**aggiornamento della polizza assicurativa e l'attribuzione di nuova voce tariffa**.

Qualora il lavoratore incorra in un infortunio in trasferta, il datore di lavoro dovrà:

- **assicurarsi che il lavoratore infortunato riceva immediata assistenza sanitaria**. Ciò significa prestare il primo soccorso e, se necessario, organizzare il trasporto del lavoratore presso una struttura medica (ospedale o pronto soccorso più vicino). Questo adempimento di soccorso è fondamentale per tutelare la salute del lavoratore e rientra nei doveri generali di protezione (art. 2087 c.c. e D.Lgs. 81/2008);
- **comunicare l'infortunio a fini statistici/informativi**: per infortuni che comportano un'assenza dal lavoro da **1 a 3 giorni** (escluso il giorno dell'evento). Questa comunicazione, introdotta dal D.Lgs. 81/2008, va inviata telematicamente all'INAIL entro **48 ore** dalla ricezione del certificato medico da parte del datore di lavoro. Serve solo a fini statistici e di monitoraggio e non attiva prestazioni economiche (poiché l'INAIL indennizza dal 4° giorno in poi); tuttavia è obbligatoria e il mancato invio comporta sanzioni amministrative;
- **trasmettere la denuncia di infortunio ai fini assicurativi**: per infortuni con prognosi **oltre i 3 giorni** (cioè dal quarto giorno in poi). Questa è la denuncia vera e propria all'Inail, da effettuarsi anch'essa per via telematica, **entro 2 giorni** da quando il datore di lavoro ha ricevuto il certificato medico che attesta l'infortunio (o la prosecuzione oltre i 3 giorni). In

caso di infortunio **mortale o con pericolo di morte**, vige l'obbligo di denuncia entro 24 ore dall'evento. Nella denuncia vanno indicati i dati completi del lavoratore e dell'azienda, la dinamica e le cause dell'evento, la sede e data, la natura delle lesioni, nonché gli estremi del certificato medico già trasmesso dal medico all'INAIL.

L'inoltro della **denuncia per via telematica all'INAIL** oggi assolve anche l'obbligo (previsto in passato) di comunicare l'evento alle autorità di pubblica sicurezza; quindi, non è più necessario per il datore fare una separata denuncia alle autorità di Polizia per gli infortuni gravi. In caso di **omessa o tardiva denuncia**, sono previste sanzioni a carico del datore di lavoro (in base all'art. 53 DPR 1124/65 aggiornato dal D.Lgs. 151/2015);

- **registrare** l'evento negli eventuali appositi registri aziendali qualora necessari rispetto alla particolare pericolosità dell'attività aziendale (oggi spesso integrati nei sistemi informatici);
- se l'infortunio è **grave o significativo** (ad es. con prognosi superiore a 30 giorni o infortunio mortale), scattano obblighi ulteriori in materia di sicurezza: in particolare sarà necessario **aggiornare** il Documento di Valutazione dei Rischi entro 30 giorni, rivedendo le misure preventive affinché simili incidenti non si ripetano (obbligo ex art. 29 D.Lgs. 81/2008).

Sul piano **retributivo**, il datore di lavoro è tenuto a garantire al lavoratore infortunato il pagamento di una parte della retribuzione durante il periodo di assenza. Secondo la normativa vigente, l'azienda deve corrispondere al lavoratore l'intera retribuzione per il giorno in cui è avvenuto l'infortunio e il **60% della retribuzione per ciascuno dei 3 giorni successivi** (cosiddetto *periodo di carenza* a carico del datore), salvo diversa previsione contrattuale.

Dal quarto giorno in poi interviene l'INAIL a erogare l'indennità di infortunio, pari al 60% della retribuzione media giornaliera fino al 90° giorno di inabilità e al 75% dal 91° giorno in poi, salvo eventuale integrazione a carico dell'azienda.

Trasferta all'estero

Trasferta in area UE o SEE

Nel caso di trasferta in un Paese **UE o SEE**, il datore di lavoro deve trasmettere all'INAIL il **modulo PD-DA1**, che certifica la copertura assicurativa italiana per il lavoratore. Questo documento garantisce che, in caso di infortunio, il lavoratore possa ricevere assistenza sanitaria e prestazioni INAIL nel Paese di trasferta, evitando problematiche legate alla mancata copertura assicurativa.

L'invio del modulo PD-DA1 deve avvenire **prima dell'inizio della trasferta**, in quanto la mancata trasmissione potrebbe comportare difficoltà nell'accesso alle cure mediche nel Paese ospitante e ritardi nel riconoscimento delle prestazioni INAIL. Il modulo è rilasciato dall'INAIL previa verifica dei requisiti di copertura e deve essere presentato dal lavoratore all'ente previdenziale estero in caso di necessità.

Inoltre, per i lavoratori inviati in trasferta in un Paese **UE, SEE o Svizzera**, il datore di lavoro deve richiedere il **modello A1 INPS**. Questo documento attesta che il lavoratore continua a essere soggetto al sistema previdenziale italiano durante il periodo di lavoro all'estero, evitando l'obbligo di iscrizione alla previdenza locale.

Il modello A1 è necessario per tutti i lavoratori subordinati e autonomi che operano temporaneamente in un altro Stato membro. La richiesta, tramite il portale telematico Inps, deve essere effettuata **prima della partenza** per la trasferta.

Il modello A1 ha validità per tutta la durata della trasferta, fino a un massimo di 24 mesi, salvo deroghe approvate tra gli Stati membri.

L'assenza del modello A1 potrebbe comportare problemi per il lavoratore, come la richiesta di versamento dei contributi previdenziali nel Paese ospitante. Inoltre, potrebbe essere soggetto a sanzioni da parte delle autorità locali per mancanza

di regolare iscrizione previdenziale. Per evitare rischi, è consigliabile pianificare con largo anticipo la richiesta e conservare copia del documento durante tutta la trasferta.

Trasferta extra UE

Per le **trasferte extra-UE**, il datore di lavoro deve verificare l'esistenza di **accordi bilaterali di sicurezza sociale** tra l'Italia e il Paese ospitante. Se tali accordi sono in vigore, il lavoratore potrà beneficiare della copertura sanitaria locale secondo le modalità previste dalla convenzione. In assenza di accordi bilaterali, è fondamentale che l'azienda **stipuli un'assicurazione integrativa**, che copra sia le spese mediche che eventuali indennità per infortuni o malattie professionali, garantendo così una protezione completa al lavoratore in trasferta.

Infine, per le trasferte in Paesi considerati **ad alto rischio** (per instabilità politica, carenze sanitarie o condizioni climatiche estreme), al fine di ridurre al minimo i rischi per il lavoratore e di garantire un'adeguata assistenza sanitaria e previdenziale in caso di necessità, è opportuno predisporre un piano di emergenza che includa:

- **copertura sanitaria privata** per cure mediche immediate;
- **polizza per il rimpatrio sanitario** in caso di infortunio grave o malattia;
- **assicurazione contro gli infortuni sul lavoro specifica per il contesto internazionale.**

Si segnali, infine, che l'invio di lavoratori italiani all'estero (sia in area EU, SEE o extra UE) può essere soggetto a particolari procedure di ingresso nei paesi di destinazione. Sarà sempre opportuno verificare con congruo anticipo eventuali obblighi stabiliti dalle autorità dei paesi ospitanti.

Obbligo di informativa per l'invio in trasferta e missione

Il D.Lgs. 104/2022 ha introdotto l'obbligo per il datore di lavoro di fornire un'informativa chiara e dettagliata ai lavoratori inviati in trasferta o missione. L'informativa deve contenere:

- **luogo e durata della trasferta;**
- **condizioni economiche e rimborsi** previsti;
- **copertura assicurativa e previdenziale** applicabile;
- **obblighi di comunicazione in caso di infortunio o malattia.**

Tale informativa deve essere consegnata al lavoratore **prima della partenza** e può essere integrata nella lettera di incarico per la trasferta. La mancata comunicazione può comportare sanzioni a carico del datore di lavoro.

Facsimile di lettera di invio e comando in trasferta

Segue un fac-simile di lettera per disporre la trasferta di un dipendente. Tale lettera va adattata alle circostanze specifiche (es. missione in Italia o estero, durata, condizioni particolari).

Oggetto: Disposizione di trasferta lavorativa presso [*sede/destinazione*]

Destinatario: Sig. [*Nome Cognome*] – [*Qualifica*] – [*Società*]

[*Luogo*], [*Data*]

Gentile Sig. [*Cognome*],

in considerazione delle esigenze organizzative aziendali, con la presente Le comuniciamo che è disposto il Suo invio in **trasferta** presso [*destinazione*] per lo svolgimento delle seguenti attività: [*breve descrizione dell'incarico*].

La trasferta avrà luogo dal [data di inizio] al [data di fine] (con rientro previsto il [data]). Durante tale periodo, Lei opererà alle dirette dipendenze funzionali [eventuale referente sul luogo della missione], restando comunque in forza alla scrivente Società.

Trattamento di trasferta: durante la missione Le saranno riconosciuti il rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio dietro presentazione dei giustificativi, nonché un'indennità di trasferta pari a € [importo] al giorno, come previsto dal CCNL applicato e dal Regolamento aziendale. I costi di alloggio presso [hotel/alloggio] e di viaggio [mezzo di trasporto] saranno anticipati e organizzati dall'Azienda. Resta inteso che dovrà attenersi alle policy aziendali in materia di trasferte (ivi inclusa la scelta di mezzi e strutture convenzionate, se previste).

Le ricordiamo che, in virtù della recente normativa introdotta, tutte le spese da lei sostenute durante la trasferta e oggetto di richiesta di rimborso, dovranno essere sostenute attraverso strumenti di pagamento tracciabili e validi.

Indicazioni operative: durante la permanenza fuori sede, Lei dovrà attenersi all'orario di lavoro concordato con il responsabile in loco e svolgere le mansioni assegnate con la diligenza consueta. È tenuto a rispettare le norme di salute e sicurezza sul lavoro sia della nostra Società sia eventualmente vigenti presso la struttura ospitante. In caso di necessità o problemi (anche di natura sanitaria o legati alla sicurezza), dovrà informare tempestivamente il suo responsabile e questa Direzione. In particolare, qualora dovesse malauguratamente subire un **infortunio durante la trasferta**, La invitiamo a comunicarcelo immediatamente e a seguire le procedure indicate (richiedere assistenza medica sul posto e farsi rilasciare certificazione dell'accaduto, da trasmettere al più presto ai nostri uffici).

Al Suo rientro, Le chiediamo di relazionare sulle attività svolte in missione e sui risultati conseguiti, nonché di consegnare l'elenco delle spese sostenute con i relativi giustificativi, per consentirci il rimborso.

Restando a disposizione per eventuali chiarimenti, Le auguriamo buon lavoro per la missione affidata. Si prega di confermare via e-mail la ricezione della presente e la presa visione delle condizioni di trasferta.

Distinti saluti,

Firma del Datore di lavoro

[Nominativo Datore di Lavoro] – [Carica] – [Società]

(Il lavoratore, per presa visione e accettazione della presente trasferta: Firma del Lavoratore)

 **Lefebvre Giuffrè**