

TRATTAMENTO FISCALE DI MISSIONI E RIMBORSI SPESE

Si riporta di seguito una sintesi delle principali disposizioni normative riguardanti il trattamento di missione e i rimborsi spese. Per maggiori dettagli e completezza si rinvia alle norme di riferimento.

Per le missioni svolte dal seguente personale in relazione alle seguenti qualifiche (personale non docente – personale docente – assegnisti di ricerca – dottorandi – collaboratori – personale assimilato) si comunica che l'art. 51 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), disciplina il sistema di tassazione delle trasferte e, più precisamente, al comma 5 configura tre diversi metodi di rimborso al dipendente: il **rimborso forfettario**, il **rimborso misto** ed il **rimborso analitico**.

a) Rimborso col metodo forfettario

Si tratta di una indennità di trasferta riconosciuta in maniera fissa al dipendente per ogni giorno di lavoro in trasferta (fuori dal comune dove ha sede contrattuale il proprio lavoro) e tale cifra prestabilita prescinde dalle spese effettivamente sostenute dal dipendente, il quale pertanto dovrà gestire le spese quotidiane tenendo conto del rimborso forfettario ricevuto e stabilito dal progetto europeo o da regolamento

Per quanto riguarda il trattamento fiscale del rimborso, la prima parte del comma 5 stabilisce che *“le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente 46,48 euro al giorno, elevate a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto”*. Tale esenzione viene applicata anche per l'assoggettamento previdenziale, quindi anche i contributi a carico del dipendente saranno calcolati per la quota eccedente tali cifre.

Pertanto il reddito del lavoratore dipendente, o più precisamente l'imponibile fiscale in busta paga sul quale si calcolano le imposte sul reddito dovute, aumenta solo per i rimborsi superiori a 46,48 euro al giorno e per la parte eccedente (77,47 euro per le trasferte all'estero). Tale quota eccedente quindi sarà sottoposta ad imposizione fiscale ed il lavoratore inviato in trasferta pagherà l'imposta Irpef e le addizionali regionali e comunali sulla quota di rimborso oltre i 46,48 euro (o 77,47 euro).

Questi limiti giornalieri stabiliti dalla normativa fiscale vigente sono riferiti a ciascun giorno solare di svolgimento della trasferta di lavoro, oltre il territorio comunale, e non ci sono riduzioni in relazione alla durata della trasferta stessa. Come stabilito dalla legge, il rimborso è determinato al netto delle spese di viaggio e di trasporto che sono state sostenute dal dipendente e per le quali, presentata idonea documentazione giustificativa, il lavoratore ha diritto al riconoscimento di un ulteriore rimborso.

Per idonea documentazione giustificativa s'intendono tutti quei documenti fiscalmente validi (fatture e ricevute fiscali debitamente compilate - scontrini “parlanti”, ovvero riportanti il dettaglio di quanto acquistato).

b) Rimborso col metodo misto

Con questo metodo, in maniera analoga a quanto previsto dal rimborso forfettario, le spese di viaggio e di trasporto sono rimborsate a parte. La differenza rispetto al metodo forfettario è che in questo caso, oltre all'indennità di trasferta, al dipendente viene riconosciuto anche un rimborso spese a piè di lista per il vitto e l'alloggio, oppure in alternativa viene concesso al dipendente un alloggio o un vitto gratuito.

In materia fiscale, la seconda parte del comma 5 dell'art. 51 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) stabilisce che *“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”*.

Quindi possiamo distinguere due tipi di esenzione:

- **esenzione fino al limite di 30,99 euro giornalieri** (riduzione di un terzo), elevato a 51,65 euro per le trasferte all'estero, nel caso di riconoscimento al dipendente dell'indennità di trasferta più il rimborso spese per il vitto oppure per l'alloggio;
- **esenzione fino al limite di 15,49 euro giornalieri** (riduzione di due terzi), elevato a 25,82 euro per le trasferte all'estero, nel caso di riconoscimento al dipendente dell'indennità di trasferta più il rimborso spese sia per il vitto che per l'alloggio.

Nell'ipotesi di riconoscimento dell'indennità di trasferta più il rimborso spese per il viaggio e per il trasporto, si ricorda che il limite di esenzione resta di 46,48 euro per le trasferte in Italia e di 77,47 per le trasferte all'estero. Stesso discorso se si procede a rimborsare al dipendente a piè di lista le eventuali altre spese come possono essere ad esempio le spese telefoniche, di parcheggio, le mance, la lavanderia, ecc.

Come è stato già detto, tale esenzione viene applicata anche per l'assoggettamento previdenziale, quindi anche i contributi a carico del dipendente saranno calcolati per la quota eccedente tali cifre.

c) **Rimborso col metodo analitico**

Tutte le spese sostenute dal dipendente nello svolgimento della propria prestazione lavorativa nel luogo in cui è stato inviato in trasferta sono dettagliate analiticamente e l'azienda provvede al totale rimborso delle spese sostenute sulla base della nota spesa presentata dal dipendente con allegati tutti i documenti giustificativi.

- **Vitto, alloggio, viaggio e trasporto.** Il comma 5 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) stabilisce che *“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".

Quindi le spese di vitto, di alloggio, di viaggio (anche sotto forma di indennità chilometrica), di trasporto sono tutte rimborsate dal datore di lavoro a piè di lista e non concorrono a formare il reddito imponibile del dipendente, qualsiasi sia l'ammontare del rimborso spese. Ovviamente nel caso del rimborso analitico il lavoratore non percepisce l'indennità di trasferta, la quale sarebbe assoggettata ad imposizione fiscale per la quota eccedente l'esenzione.

- **Altre spese documentate.** Il comma 5 stabilisce anche il trattamento delle altre spese, quelle diverse dal vitto, l'alloggio, il viaggio ed il trasporto stabilendo che non concorrono a formare il reddito del dipendente anche *"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 euro 15,49, elevate ad euro 25,82 per le trasferte all'estero"*. Quindi per le altre spese come ad esempio le spese telefoniche, le spese di parcheggio, le mance, la lavanderia ecc., documentate analiticamente e presentate al rimborso, possono essere rimborsate se il progetto lo prevede ma la quota di rimborso spese eccedente 15,49 euro (o 25,82 euro) viene inclusa nell'imponibile fiscale e, quindi, si dovrà procedere a calcolare le imposte dovute (Irpef, addizionali regionali e comunali) su queste somme di rimborso ricevute.

- **Spese documentate per rimborso analitico.** In termini fiscali ai fini della prova delle spese sostenute il dipendente deve presentare al datore di lavoro i documenti previsti dall'art. 3 del D.P.R. n. 696 del 1996, vale a dire può essere utilizzato uno dei seguenti documenti:

- nota spese con riepilogate tutte le spese sostenute, accompagnata dalle ricevute, scontrini fiscali e biglietti di trasporto;
- fatture;
- scontrini fiscali, a patto che contengano però la specificazione degli elementi attinenti la natura, la qualità e la quantità dell'operazione e l'indicazione del numero di codice fiscale dell'acquirente;
- ricevuta fiscale con i dati identificativi del cliente;
- estratto conto carta di credito da cui si evinca la natura della spesa.

Di seguito elenco schematico dei trattamenti precedentemente descritti:

Indennizzo integralmente forfetario	Esente fino a:
	· 46,48 euro al giorno in Italia;
	· 77,47 euro al giorno all'estero.
Sistema misto: indennizzo forfetario con rimborso a piè di lista di vitto o alloggio	Esente fino a:
	· 30,99 euro al giorno in Italia;
	· 51,65 euro al giorno all'estero.
Sistema misto: indennizzo forfetario con rimborso a piè di lista di vitto e alloggio	Esente fino a:
	· 15,49 euro al giorno in Italia;
	· 25,82 euro al giorno all'estero.
Sistema analitico: rimborso a piè di lista di vitto, alloggio e spese non documentabili	Spese documentate di vitto e alloggio: totalmente esenti.
	Altre spese anche non documentabili, ma analiticamente attestate dal dipendente, esenti fino a:
	· 15,49 euro al giorno in Italia;
	· 25,82 euro al giorno all'estero

d) Indennità e rimborsi spese per trasferte nel territorio comunale

Le indennità di trasferta ed i rimborsi spese liquidati attraverso il metodo di rimborso forfetario, analitico o misto, riguardano le trasferte in un territorio comunale diverso da quello dove ha sede la propria azienda o, per meglio dire, un comune diverso dalla sede di lavoro indicata nel proprio contratto di lavoro individuale stipulato con l'azienda.

Dal punto di vista fiscale questa distinzione tra le indennità ed i rimborsi percepiti per la trasferta fuori dal territorio comunale aziendale, oppure per la trasferta nel territorio comunale dell'azienda, hanno una importante valenza ai fini della formazione del reddito imponibile fiscale del dipendente inviato in trasferta.

L'art. 51 comma 5 del TUIR disciplina infatti anche questo caso stabilendo che *“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”*. Quindi tutto ciò che l'azienda eroga al dipendente in trasferta nello stesso comune dove ha sede il proprio lavoro viene considerato come imponibile fiscale e, quindi, il lavoratore paga le imposte dovute su tali cifre. **L'unica eccezione** sono le spese di trasporto, che devono essere comprovate da documenti provenienti dal vettore.

Per le spese di trasferta e missione del personale collaboratore occasionale si comunica che la ritenuta in genere applicata ai rimborsi è quella prevista dall'articolo 25 del DPR 600/1973, pari al 20%.

L'Agenzia delle Entrate con la *risoluzione n. 49/E del 2013*, rispondendo a uno specifico quesito dell'Istituto Italiano di Tecnologia, per evitare l'obbligo di effettuare e versare la ritenuta alla fonte in ipotesi di attività occasionali di carattere sostanzialmente gratuito - **in quanto il compenso è pari alle spese sostenute** - ritiene possibile non assoggettare alla ritenuta di cui all'art. 25 del DPR 600/1973 «*i rimborsi spese di viaggio, vitto, e alloggio, purché siano solamente quelle strettamente necessarie per lo svolgimento dei seminari, previa acquisizione dei titoli certificativi delle spese*». Stesse condizioni anche nell'ipotesi in cui le spese siano direttamente sostenute dall'Università. L'esonero dalla ritenuta (e dalla dichiarazione per il contribuente) non è invece applicabile «quando il **compenso**, anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente, **eccede le spese strettamente necessarie** per lo svolgimento dell'attività occasionale, facendo venir meno il carattere sostanzialmente gratuito dell'attività stessa. In tal caso, l'intero importo erogato dal committente costituirà **reddito di lavoro autonomo** occasionale assoggettabile a ritenuta, ai sensi del citato *art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973*».

L'Agenzia delle Entrate argomenta premettendo che, come **regola generale**, «*alla determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente*» rientrano nella nozione di compenso «*anche le somme che il lavoratore autonomo riaddebita al committente per il ristoro delle spese sostenute per l'espletamento dell'incarico* (cfr. circolare n. 1 del 1973, risoluzione n. 20 del 1998, circolare n. 58 del 2001, risoluzione n. 69 del 2003).

Si specifica che:

- a) un soggetto che abbia un rapporto attivo con l'amministrazione in qualità di collaboratore coordinato e continuativo, assegnista di ricerca, dottorando, personale docente, tecnico amministrativo e svolga attività all'interno del progetto per le attività di cui prima, non può essere rimborsato come collaboratore occasionale;
- b) un soggetto titolare di partita Iva con codice ATECO inerente le attività che svolgerà per conto dell'Ateneo sul progetto non può essere rimborsato in qualità di collaboratore occasionale.

Per le missioni svolte da soggetti titolari di partita IVA si comunica che:

- a) il comma 5 dell'art. 54 del Tuir (redditi di lavoro autonomo), stabilisce che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi "sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura". In sostanza si tratta delle spese anticipate dal cliente ossia di quelle spese inerenti all'espletamento dell'incarico che il committente sostiene direttamente per conto del professionista.

La circolare n. 28 del 2006 dell'Agenzia delle Entrate, impone di adottare la seguente procedura al fine di poter considerare integralmente deducibile il costo di hotel e ristoranti:

- il fornitore del servizio emette fattura intestata al committente, con indicazione degli estremi del professionista che ha usufruito del servizio;
- il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta, inviandogli copia della relativa fattura;
- il professionista emette fattura nei confronti del committente, includendo nel compenso le spese di vitto e alloggio "prepagate" dal committente;
- il committente imputa a costo la prestazione, comprensiva delle spese sostenute per conto del professionista.

Le seguenti spese non sono imponibili come disposto dalla circolare del Ministero delle Finanze n. 1 del 1973:

- tasse;
- diritti di cancelleria;
- visure;

b) ulteriori rimborsi spese effettuati al professionista devono essere tassati.

Riepilogando per i soggetti titolari di partita Iva con codice Ateco coerente con le attività svolte per conto dell'Ateneo o per il lavoro autonomo **non esercitato abitualmente**:

Tipo di spesa richiesta a rimborso	Procedura per richiedere il rimborso della spesa	Trattam. ai fini IVA	Trattam. ai fini I.I.D.D.
<i>Tasse, diritti, acquisti di materiale ecc. pagati in nome dell'Ateneo e acquistati per suo conto</i> (significa che il documento comprovante la spesa é intestato solo all'Ateneo). La spesa non deve essere inerente la produzione del reddito di lavoro autonomo	Allegare alla fattura elettronica: il <u>documento</u> comprovante la spesa <u>in originale intestato al cliente</u> oppure, se costituite da marche da bollo o diritti corrisposti ad Uffici pubblici, da apposita specifica contenuta in un allegato o nella stessa fattura.	non soggetto art. 15	non soggetto a ritenuta acconto
<i>Spese di viaggio</i> (aereo, taxi, bus, treno, ecc.) <i>per trasferte fuori dalla normale sede di lavoro</i> del professionista o lavoratore autonomo	Allegare alla fattura elettronica: <u>le fatture o ricevute fiscali in fotocopia cointestate al professionista o lavoratore autonomo e al cliente</u> (l'originale é necessario al professionista o lav. autonomo per l'inserimento nella sua contabilità).	soggetto ad IVA	soggetto a ritenuta acconto - salvo quanto previsto dalla Ris. 49/E
<i>Spese di viaggio</i> (aereo, taxi, bus, treno, ecc.) <i>per trasferte entro la normale sede di lavoro</i> del professionista o lavoratore autonomo	Non é necessario allegare le fatture cointestate come nel caso precedente in quanto, ai fini fiscali, non si rende necessaria alcuna documentazione.	soggetto ad IVA	soggetto a ritenuta acconto - salvo quanto previsto dalla Ris. 49/E
<i>Spese di vitto e alloggio</i> (alberghi, ristoranti, bar, ecc.) <i>per trasferte fuori dalla normale sede di lavoro</i> del professionista o lavoratore autonomo	Allegare alla fattura elettronica: <u>le fatture o ricevute fiscali in fotocopia cointestate al professionista o lavoro autonomo e al cliente</u> (l'originale é necessario al professionista o lavoratore autonomo per l'inserimento nella sua contabilità).	Soggetto ad IVA	soggetto a ritenuta acconto - salvo quanto previsto dalla Ris. 49/E
<i>Spese di vitto e alloggio</i> (alberghi, ristoranti, bar, ecc.) <i>per trasferte entro dalla normale sede di lavoro</i> del professionista o lavoratore autonomo	Non é necessario allegare le fatture cointestate come nel caso precedente, in quanto, ai fini fiscali, non si rende necessaria alcuna documentazione.	soggetto ad IVA	soggetto a ritenuta acconto - salvo quanto previsto dalla Ris. 49/E
<i>Rimborsi spese per noleggio auto</i>	Non é necessario allegare le fatture (analogo a rimborso spese per indennità chilometriche).	soggetto ad IVA	soggetto a ritenuta acconto
<i>Rimborsi spese per indennità chilometriche, diarie, ecc.</i>	Non si rende necessaria nessuna documentazione ai fini fiscali.	soggetto a IVA	soggetto a ritenuta acconto
<i>Rimborsi spese stabiliti in misura forfettaria</i>	Non si rende necessaria nessuna documentazione ai fini fiscali.	soggetto a IVA	soggetto a ritenuta acconto

S'invita il personale amministrativo che si occupa dei rimborsi oggetto della presente nota, di attenersi scrupolosamente a quanto sopra indicato.

L'Ufficio Contratti di Docenza e Missioni rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti o informazioni.