

RISOLUZIONE N. 92/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 30 ottobre 2015

OGGETTO: *Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Reddito di lavoro dipendente - Rimborso chilometrico - art. 51, commi 1 e 5, del DPR n. 917 del 1986*

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

ALFA S.p.A., compagnia nata nel .. per effetto della fusione per incorporazione in BETA di GAMMA e DELTA, svolge attività assicurativa e riassicurativa nei rami danni e vita attraverso un'estesa rete di agenzie assicurative diffuse sul territorio nazionale.

Al fine di svolgere proficuamente tale attività, la Compagnia annovera tra i propri dipendenti alcune figure professionali che svolgono frequentemente le proprie mansioni in trasferta, in particolare al di fuori del territorio comunale ove è ubicata la sede di lavoro di assegnazione (cd. missione temporanea).

In questi casi i suddetti dipendenti, in alternativa all'utilizzo dei mezzi pubblici, possono essere autorizzati all'uso dell'autovettura personale.

Al riguardo, l'art. 84 del vigente CCNL (Rapporti fra le imprese di assicurazione e il personale dipendente non dirigente) rimanda alla contrattazione integrativa aziendale la determinazione dell'indennità chilometrica spettante al personale in trasferta. Il contratto integrativo aziendale ex BETA del ... 2010

(applicabile ai dipendenti ex BETA ed ex DELTA), e il contratto integrativo aziendale ex GAMMA del ... 2011 (applicabile ai dipendenti ex GAMMA) prevedono, per il caso di trasferte al di fuori del territorio comunale, l'erogazione di indennità chilometriche calcolate moltiplicando i chilometri riconosciuti per l'importo unitario determinato sulla base delle Tabelle ACI applicabili al veicolo di riferimento.

La vigente procedura aziendale per la "gestione delle trasferte" dispone, poi, che "il riferimento per la determinazione del chilometraggio è la sede di lavoro, o il domicilio nelle situazioni in cui quest'ultimo sia più funzionale alla trasferta stessa, nei limiti dei chilometri effettivamente percorsi".

Per il rimborso delle spese di trasferta e la gestione amministrativo-contabile e fiscale dello stesso, viene utilizzato un applicativo informatico, denominato "XY", la cui applicazione è stata estesa nel 2015 all'intero perimetro di ALFA.

Per la determinazione del rimborso chilometrico in caso di utilizzo della vettura personale, XY pone a confronto i chilometri calcolati "dalla sede di lavoro alla località di missione" (di seguito "prima percorrenza") con quelli "dal domicilio alla località di missione" (di seguito "seconda percorrenza") operando come segue:

- quando il percorso per raggiungere la località di missione, calcolato a partire dall'abitazione, è più breve rispetto a quello calcolato partendo dalla sede di lavoro (il calcolo della "seconda percorrenza" risulta minore della "prima percorrenza"), l'indennità chilometrica spettante viene interamente riconosciuta in regime di esenzione fiscale e contributiva;

- quando, invece, il percorso per raggiungere la località di missione, calcolato a partire dall'abitazione, è più lungo rispetto a quello calcolato partendo dalla sede di lavoro (il calcolo della "seconda percorrenza" risulta maggiore della "prima percorrenza"), l'indennità chilometrica, seppur corrisposta in ragione dell'intero percorso, è assoggettata a tassazione, fiscale e previdenziale, per la

sola quota riferibile alla maggiore distanza percorsa; ciò nel presupposto che l'importo tassato è da considerarsi quale rimborso erogato per il tratto abitazione - sede lavoro.

Taluni dipendenti/sostituiti hanno rappresentato alla compagnia/sostituto d'imposta che tale comportamento determina la tassazione di importi che potrebbero costituire invece rimborsi spese analitici esclusi dall'imponibile ai sensi dell'art. 51, comma 5, del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene non imponibile l'indennità chilometrica calcolata sia per il tragitto sede di lavoro-località di missione ubicata in altro comune, sia quella calcolata per il tragitto abitazione dipendente-località di missione ubicata in altro comune rispetto alla sede di lavoro, sempreché in quest'ultima ipotesi il tragitto percorso sia inferiore rispetto a quello sede di lavoro-località di missione.

Alle medesime conclusioni l'istante ritiene non possa pervenirsi nell'ipotesi in cui l'indennità chilometrica venga corrisposta per il tragitto abitazione dipendente-località di missione e il tragitto percorso risulti maggiore rispetto a quello sede di lavoro-località di missione. Il rimborso delle spese di viaggio per il tragitto abitazione-sede di lavoro, infatti, a parere dell'istante, costituisce un ammontare fiscalmente rilevante ai sensi dell'art. 51 del TUIR, dal momento che il costo sostenuto al riguardo risulta già forfettariamente "rimborsato" con il riconoscimento delle detrazioni per lavoro dipendente di cui all'art. 13 del TUIR.

A conforto di tale soluzione interpretativa, l'istante menziona sentenze della Corte di Cassazione (sentenze n. 302 del 1973, n. 466 del 1984 e n. 2618 del 1986) nonché pronunce dell'Amministrazione finanziaria (circolare n. 326/E del 1997, risoluzione n. 54/E del 1999 e risoluzione n.191/E del 13/12/2000).

Per completezza, la società istante rappresenta anche le ragioni addotte dai lavoratori a sostegno della tesi della completa esenzione delle indennità chilometriche corrisposte in caso di trasferta, a prescindere dal tragitto percorso.

Secondo quanto prospettato dai lavoratori/sostituiti, l'interesse esclusivo del datore di lavoro, che giustifica la non imponibilità dell'indennità chilometrica calcolata per il tragitto sede di lavoro-località di missione, non verrebbe meno laddove la stessa fosse calcolata dall'abitazione del lavoratore e, in ragione della maggiore distanza percorsa, risultasse di importo maggiore.

Il dipendente, infatti, in tale ultima ipotesi godrebbe di un vantaggio "riflesso", quale "accessorio fortuito" del soddisfacimento dell'interesse dell'impresa.

Il dipendente è inviato in trasferta per una scelta del datore di lavoro e solamente per caso il tragitto coperto dal lavoratore per andare in trasferta parzialmente coincide con quello utilizzabile per andare dalla propria abitazione al posto di lavoro.

Il vantaggio conseguito dal dipendente in trasferta attraverso il rimborso dei tragitto casa-lavoro, dunque, è un elemento meramente accidentale rispetto al soddisfacimento dell'interesse dell'impresa e, come tale, dovrebbe ritenersi non imponibile in capo al lavoratore.

Il principio secondo cui nelle ipotesi di interessi concorrenti l'interesse dell'impresa debba essere considerato prevalente rispetto a quello del lavoratore ai fini dell'individuazione della disciplina fiscale applicabile in capo al dipendente, a parere dei lavoratori, troverebbe conferma nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza n. 258/95 del 16 ottobre 1997) e in un pronunciamento di prassi dell'Amministrazione finanziaria (circolare n. 34/E del 13 luglio 2009).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR sono determinati in base al principio di onnicomprensività, previsto dal successivo articolo 51, comma 1, in applicazione del quale costituiscono reddito tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

In generale, quindi, tutte le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore, anche a titolo di rimborso spese, costituiscono per quest'ultimo reddito di lavoro dipendente, salvo quanto statuito dai commi 2 e seguenti del citato articolo 51.

Il comma 5, in particolare, definisce il regime fiscale da applicare alle somme corrisposte al dipendente nell'ipotesi in cui sia incaricato di svolgere l'attività lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro (c.d. trasferte o missioni), distinguendo a seconda che le prestazioni lavorative siano o meno svolte nel territorio del comune ove è ubicata la sede di lavoro.

Ed infatti, mentre 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", per le trasferte fuori del territorio comunale sono previsti tre distinti sistemi di tassazione in ragione del tipo di rimborso (analitico, forfetario o misto) scelto. In ogni caso, non è possibile ipotizzare, accanto alle fattispecie individuate dal legislatore tributario nel comma 5 dell'art. 51 del TUIR, nuovi e diversi sistemi di calcolo degli importi che non concorrono al reddito.

Per quanto concerne il regime fiscale da applicare ai rimborsi spese corrisposti sotto forma di indennità chilometrica, si conferma quanto più volte affermato al riguardo dalla scrivente (cfr. circolare n. 326/E del 1997 e risoluzioni n. 54/E del 1999, n. 191/E del 2000, n. 232/E del 2002 e n. 53/E del 2009).

Con i documenti di prassi citati, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che i rimborsi chilometrici erogati per l'espletamento della prestazione lavorativa in un comune diverso da quello in cui è situata la sede di lavoro, sono esenti da imposizione, sempreché, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia calcolato in base alle tabelle ACI, avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

Pertanto, nella fattispecie rappresentata, laddove la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore è riconosciuto, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di minor importo, quest'ultimo è da considerare non imponibile ai sensi dell'articolo 51, comma 5, secondo periodo, del TUIR.

Invece, nell'ipotesi in cui la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore viene erogato, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di importo maggiore rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, la differenza è da considerarsi reddito imponibile ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE