

CAPITOLO XI

I RIMBORSI SPESE AGLI AMMINISTRATORI

Con il presente capitolo si intendono analizzare i profili fiscali relativi ai rimborsi spese erogati agli amministratori di società.

1 PREMESSA

La disciplina fiscale del rimborso spese varia in ragione del tipo di rapporto che si instaura tra la società e l'amministratore.

Come nel caso dei compensi, se il rapporto è "attratto" nella sfera del reddito di lavoro autonomo si applica, per la determinazione del rimborso spese, l'art. 54 del TUIR.

Per contro, se il rimborso è erogato ad amministratori dipendenti o "parasubordinati" trova applicazione la normativa sui redditi di lavoro dipendente.

2 AMMINISTRATORE PROFESSIONISTA

Nel caso dell'amministratore professionista le spese di trasferta, essendo funzionali alla produzione del reddito professionale, seguono il trattamento fiscale applicabile ai compensi.

Di conseguenza, tali spese devono essere assoggettate a:

- IVA
- e alla ritenuta di acconto di cui all'art. 25 del DPR 600/73.

Spese anticipate dall'amministratore

Con la circolare 18.6.2001 (§ 2.2), l'Agenzia delle Entrate ha specificato che le spese di trasferta, sostenute dall'amministratore e da questi riaddebitate alla società, rientrano tra i compensi percepiti dal professionista e, pertanto, concorrono alla formazione del reddito¹.

Spese anticipate dalla società

Qualora sia la società a sostenere le spese per conto dell'amministratore, l'art. 54 co. 5 del TUIR – come modificato dall'art. 36 co. 29 lett. a) n. 2) del DL

¹ L'assunto si basa sul fatto che non si è in presenza di mere anticipazioni poste in essere dal professionista in nome e per conto della società, si veda Ranocchi G. "Il trattamento fiscale dei rimborsi spese varia in base al tipo di inquadramento", "I compensi agli amministratori di società" in "Guida alle novità fiscali", *Il Sole - 24 Ore*, 6, 2007, p. 45.

Si veda anche la R.M. 20.3.98 n. 20, relativa alle spese di viaggio. Il Ministero delle Finanze specifica che il momento in cui va operata la ritenuta "coincide con quello della liquidazione definitiva delle somme anticipate, posto che l'anticipazione attiene a un mero aspetto finanziario che non rileva sotto il profilo reddituale".

223/2006 – prevede l'integrale deducibilità² dal reddito di lavoro autonomo delle spese relative a prestazioni alberghiere o somministrazione di alimenti e bevande se:

- sostenute dal committente per conto del professionista;
- riaddebitate dal professionista in fattura al committente stesso³.

Adempimenti del committente e del professionista

Ad avviso della circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28 (§ 38), occorrerebbe, in tali casi, adottare la seguente procedura:

- il fornitore del servizio emette fattura intestata al committente, ma riportante anche gli estremi del professionista che ha usufruito del servizio;
- il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invia copia della relativa fattura (il costo non è deducibile per il committente);
- il professionista emette fattura nei confronti del committente comprendendo le spese in questione (che vengono assoggettate, in quanto incluse nel compenso professionale, a IVA e a ritenuta di acconto); il costo dei servizi alberghiero e di ristorazione diventa integralmente deducibile per il professionista;
- il committente imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.



Fig. 1 - La procedura della circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28, § 38

Scritture contabili

Il processo descritto dall'Agenzia delle Entrate determina un evidente aggravio contabile e procedurale, senza effetti sul gettito.

Si potrebbero ipotizzare le seguenti scritture contabili.

² Senza il limite del 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta previsto dalla stessa norma.

³ Secondo Ranocchi G. "Il trattamento fiscale dei rimborsi spese varia in base al tipo di inquadramento", "I compensi agli amministratori di società" in "Guida alle novità fiscali", *Il Sole - 24 Ore*, 6, 2007, 2007, p. 47, non dovrebbero soggiacere a tali limitazioni le spese di viaggio sostenute dalla società per conto del professionista amministratore.

All'atto del ricevimento della fattura, la società committente registra le spese di vitto (comprehensive di IVA 10% indetraibile) per un importo complessivo di 55 euro (50 + 5 di IVA indetraibile):

		Spese di vitto consulenti indeducibili	a	Banca		55
--	--	---	---	-------	--	----

Al momento del ricevimento della fattura del professionista (previa comunicazione delle spese sostenute), il committente registra le spese di consulenza, stornando le spese di vitto indeducibili. Supponendo che le spese di consulenza siano pari a 200 euro + IVA, il professionista emetterà una fattura per un importo complessivo di 255 euro + IVA del 20% (non si considera il contributo integrativo eventualmente dovuto al professionista).

		≠	a	≠		
			a	Debiti		251
			a	Spese di vitto consulenti indeducibili		55
		Consulenze professionali				200
		Spese di vitto consulenti deducibili				55
		IVA a credito				51

All'atto del pagamento della fattura, si può ipotizzare la seguente scrittura contabile, tenendo conto anche della ritenuta.

		Debiti	a	≠	251	
			a	Banca		200
			a	Erario c/ritenute		51

Per il committente, dal punto di vista fiscale, le spese di consulenza professionale (comprehensive delle spese di vitto) sono integralmente deducibili.

Per il professionista, è tassato l'intero importo fatturato, ferma restando la deducibilità integrale delle spese vitto. L'effetto netto è quindi la tassazione del solo compenso professionale (200).

3 AMMINISTRATORE NON PROFESSIONISTA

Nel caso in cui l'amministratore sia un lavoratore dipendente (o un lavoratore "parasubordinato") della società, trova applicazione l'art. 51 del TUIR.

Nozione di trasferta

Al fine di individuare una nozione di “trasferta”, è opportuno distinguere tra:

- lavoratori dipendenti;
- collaboratori coordinati e continuativi e altri titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente.

Lavoratori dipendenti

In generale, si ha trasferta quando l’attività viene svolta fuori del Comune sede di lavoro (solitamente, corrispondente ad una delle sedi del datore di lavoro)⁴.

Collaboratori coordinati e continuativi

In linea di principio, si ha trasferta quando il collaboratore è chiamato a svolgere un’attività fuori dalla sede naturale in cui è tenuto contrattualmente a svolgere le proprie funzioni; pertanto i rimborsi delle spese sostenute per il raggiungimento della sede di lavoro configurano un provento tassato (C.M. 16.11.2000 n. 207/E).

Peraltro, per alcune attività di collaborazione coordinata e continuativa non è possibile, in virtù delle caratteristiche peculiari della prestazione svolta, determinare contrattualmente la sede di lavoro, né identificare tale sede con quella della società. In questi casi occorre, quindi, fare riferimento al domicilio fiscale del collaboratore. *“Tale criterio può essere utilizzato ad esempio per gli amministratori di società o enti, sempreché dall’atto di nomina non risulti diversamente individuata la sede di lavoro”* (circ. Agenzia delle Entrate 26.1.2001 n. 7, risposta 5.3).

3.1 TRASFERTE E MISSIONI FUORI DAL TERRITORIO COMUNALE

Il suddetto articolo, nei primi tre periodi, disciplina le trasferte e le missioni al di fuori del territorio comunale⁵.

La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.4.1) precisa che è possibile distinguere tre sistemi, l’uno alternativo all’altro:

- indennità forfetaria;
- rimborso misto;
- rimborso analitico.

3.1.1 Indennità forfetaria

Sono escluse dal reddito di lavoro dipendente le indennità, al netto delle spese di viaggio e trasporto, fino a:

- 46,48 euro al giorno (per le trasferte in Italia);
- 77,47 euro al giorno (per le trasferte all’estero).

⁴ L’individuazione della sede di lavoro costituisce una libera scelta delle parti contrattuali, non sindacabile né da parte del legislatore, né dell’Amministrazione finanziaria (C.M. 23.12.97 n. 326/E, § 2.4.1).

⁵ Come osservato dalla C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.4.1), non è consentito al datore di lavoro, nell’ambito di una stessa trasferta, adottare criteri diversi (es. rimborso misto o rimborso analitico) per le singole giornate comprese nel periodo in cui il lavoratore si trova fuori dalla sede di lavoro.

La parte eccedente tali importi concorre a formare il reddito.

3.1.2 Rimborso misto

I suddetti limiti di indennità sono ridotti:

- di un terzo in caso di rimborso delle spese di vitto o alloggio ovvero di vitto o alloggio fornito gratuitamente;
- di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di vitto che di alloggio ovvero di vitto e alloggio fornito gratuitamente⁶.

La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.4.1) chiarisce invece che la quota di indennità che non concorre a formare il reddito non subisce alcuna riduzione in relazione alla durata della trasferta inferiore alle 24 ore o che non comporti alcun pernottamento fuori sede.

3.1.3 Rimborso analitico

I rimborsi analitici (c.d. rimborsi a piè di lista) di spese idoneamente documentate per vitto, alloggio, viaggio e trasporto, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente⁷.

La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.4.1) chiarisce che l'eventuale corresponsione di una indennità, indipendentemente dall'importo, in aggiunta al rimborso analitico, concorre a formare il reddito.

Spese non documentabili

Sono esclusi dal reddito i rimborsi di altre spese, ulteriori a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio (es.: lavanderia, telefono, parcheggio, mance, ...), anche non documentabili, analiticamente attestate dal dipendente, nel limite giornaliero di:

- 15,49 euro (per le trasferte in Italia);
- 25,82 euro (per le trasferte all'estero).

3.2 TRASFERTE NEL TERRITORIO COMUNALE

L'ultimo periodo dell'art. 51 co. 5 del TUIR prevede la tassazione delle indennità e dei rimborsi spese percepiti per le trasferte nell'ambito del territorio comunale⁸.

⁶ La norma non prevede espressamente che la riduzione di due terzi dell'indennità di trasferta si applichi anche in caso di vitto e alloggio fornito gratuitamente. Tale specificazione viene invece fornita dalla C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.4.1).

⁷ I rimborsi di spese di viaggio possono essere erogati anche sotto forma di indennità chilometrica; la C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.4.1) precisa che 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 l'ammontare dell'indennità sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato e al costo chilometrico secondo il tipo di autovettura e che tali elementi risultino dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

⁸ Sono esclusi i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore (es. biglietti dell'autobus, ricevuta del taxi).

La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.4.1) chiarisce che non ha alcuna rilevanza l'ampiezza del comune in cui il dipendente ha la sede di lavoro o l'eventuale ripartizione del territorio in entità subcomunali (es. frazioni)⁹.

4 RIMBORSO DELLE SPESE DI VITTO

Il rimborso ai dipendenti delle spese sostenute in ristoranti e in altri pubblici esercizi, effettuato:

- non in occasione di una trasferta (es. nel Comune sede di lavoro);
- in assenza di convenzioni stipulate dal datore di lavoro con i pubblici esercizi,

rappresenta una integrazione della retribuzione che concorre integralmente alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Trasferte fuori dal Comune sede di lavoro

In presenza di trasferte fuori dal territorio del Comune sede di lavoro, invece, si applicano le specifiche disposizioni di cui all'art. 51 co. 5 del TUIR¹⁰.

5 RIMBORSI SPESE RELATIVE AL TRASFERIMENTO E ALLA "PRIMA SISTEMAZIONE"

Ai sensi dell'art. 51 co. 7 del TUIR, non sono imponibili le spese analiticamente documentate e rimborsate dal datore di lavoro, relative:

- al viaggio, compreso quello dei familiari fiscalmente a carico di cui all'art. 12 del TUIR, e al trasporto delle cose strettamente collegate al trasferimento (cfr. C.M. 23.12.97 n. 326/E, § 2.4.4);
- agli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore per il recesso del contratto di locazione a seguito del trasferimento.

L'esclusione si applica anche se vengono contemporaneamente corrisposte le indennità di trasferimento e prima sistemazione¹¹.

6 LA DEDUZIONE DEL COSTO DA PARTE DELLA SOCIETÀ

6.1 TRASFERTE DEL DIPENDENTE E DEL COLLABORATORE

Sono deducibili, entro determinati limiti, i rimborsi delle spese di vitto e alloggio, nonché delle spese di trasporto, sostenute dai dipendenti (o dai collaboratori coordinati

⁹ Con la risoluzione 16.7.2002 n. 232, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che è soggetta a tassazione anche l'indennità chilometrica relativa a trasferte interne al territorio comunale. Al riguardo, si consenta il rinvio a Cotto A. "Le indennità chilometriche per le trasferte nel territorio comunale", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2002, p. 1207.

¹⁰ La fornitura gratuita di vitto, ai fini della determinazione dell'indennità di trasferta che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, può avvenire anche tramite l'utilizzo di *ticket restaurant*.

¹¹ La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.4.4) chiarisce che non rientrano nell'esclusione i rimborsi di spese per i successivi viaggi del dipendente (ad esempio, per visitare la famiglia che non si è trasferita).

e continuativi) per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale, ove ha sede l'impresa¹².

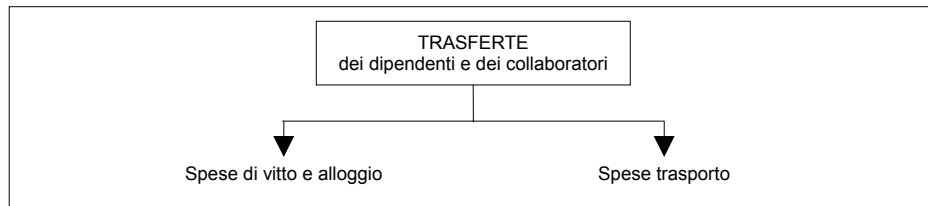


Fig. 2 - Trasferte dei dipendenti e dei collaboratori

6.2 SPESE DI VITTO E ALLOGGIO

L'art. 95 co. 3 del TUIR introduce alcune limitazioni alla deducibilità delle spese di vitto e alloggio relative alle trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai dipendenti e dai collaboratori¹³.

In generale, i rimborsi delle trasferte possono essere effettuati secondo tre diversi regimi:

- rimborso analitico (o a piè di lista);
- indennità forfetaria;
- rimborso misto (in parte analitico e in parte forfetario).

Rimborsi a piè di lista

I rimborsi spese analitici (o a piè di lista), corrisposti ai prestatori di lavoro dipendente (o ai collaboratori) in occasione di trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale, sono deducibili entro il limite giornaliero di:

- 180,76 euro, se in Italia;
- 258,23 euro, se all'estero.

La Corte di Cassazione, nella sentenza 24.3.2006 n. 6650, ha affermato che le note spese presentate dai dipendenti, ancorché autorizzate, convalidate e liquidate dalla società, non costituiscono di per sé prova dell'inerenza degli oneri all'attività produttiva, che costituisce un requisito ulteriore per la loro deducibilità.

Rimborsi forfetari e misti

I suddetti limiti devono ritenersi operanti esclusivamente con riferimento ai rimborsi effettuati a piè di lista (o analitici) e non anche ai rimborsi forfetari o misti.

¹² Nonostante l'art. 95 co. 3 del TUIR faccia riferimento ai soli dipendenti e ai collaboratori coordinati e continuativi, la risoluzione n. 95/2002/E ha esteso tale disposizione a tutti i titolari di redditi assimilati a quello di lavoro dipendente.

¹³ In assenza di una specifica disposizione derogatoria, si ritiene che i rimborsi delle spese di vitto e alloggio relative alle trasferte effettuate nel Comune ove ha sede l'impresa siano interamente deducibili, a prescindere dal loro importo e dalla loro tassazione in capo al percipiente (cfr. C.M. 188/98/E, § 9).

In altri termini, i rimborsi forfetari e quelli misti erogati in denaro al dipendente (o al collaboratore) sono interamente deducibili dal reddito d'impresa, a prescindere dal loro importo e dalla loro tassazione in capo al percipiente.

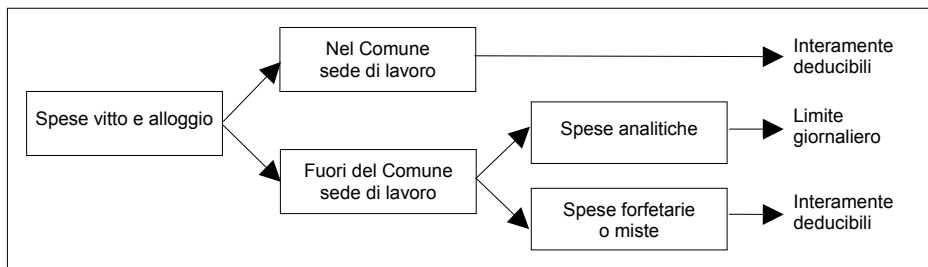


Fig. 3 - Deducibilità delle spese di vitto e alloggio per trasferte dei dipendenti e dei collaboratori

6.3 SPESE DI TRASPORTO

Nel caso in cui il dipendente (o il collaboratore) sia stato autorizzato ad utilizzare, per una specifica trasferta, un proprio automezzo o un veicolo a noleggio, le relative spese di trasporto sono deducibili, dal reddito d'impresa, per un importo massimo pari (art. 95 co. 3 del TUIR):

- al costo di percorrenza,
- o alle tariffe di noleggio,

relativi ad automezzi di potenza non superiore rispettivamente a 17 o a 20 cavalli fiscali, a seconda che si tratti di autoveicoli con motore a benzina o diesel.

Diversamente, qualora vengano utilizzati autoveicoli con una potenza superiore alle suddette cilindrato, le relative spese di trasporto risulteranno deducibili solo fino a concorrenza del limite previsto per gli autoveicoli di potenza inferiore, come sopra identificati.

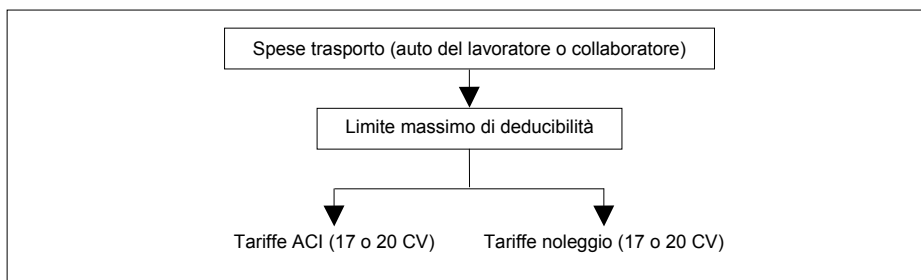


Fig. 4 - Deducibilità delle spese di trasporto in caso di trasferta dei dipendenti e dei collaboratori

6.4 AUTOVEICOLI MESSI A DISPOSIZIONE DALL'IMPRESA

Nel caso in cui l'autoveicolo utilizzato per la trasferta sia messo a disposizione

da parte dell'impresa, la deducibilità dei costi ad esso afferenti è disciplinata dall'art. 164 del TUIR.

Costo di percorrenza (Tariffe ACI)

Le spese di trasporto relative ad autoveicoli di proprietà del lavoratore sono deducibili per un importo non superiore al costo di percorrenza, determinato facendo riferimento alle medie dei costi delle suddette autovetture, calcolate dall'Automobile Club Italia (ACI) e pubblicate sul sito *www.aci.it*.

Tariffa di noleggio

In assenza di un tariffario riconosciuto, la tariffa di noleggio corrispondente agli autoveicoli di potenza non superiore ai 17 cavalli fiscali (o 20 se diesel) può essere determinata assumendo, come termine di riferimento, o i costi praticati in via ordinaria dall'impresa noleggiatrice, oppure i costi di noleggio mediamente praticati sul mercato. A tal fine, occorre tener conto delle specifiche modalità di noleggio (giornaliero, settimanale, ecc.).

In caso di noleggio di veicoli di cilindrata superiore a tali limiti, l'importo massimo deducibile corrisponde al costo di noleggio previsto per le autovetture di 17 o 20 cavalli fiscali.