

Risposta n. 405/2022

OGGETTO: Trasferte svolte con il mezzo proprio al di fuori del comune in cui il dipendente ha la sede di lavoro - Applicabilità dell'articolo 51, comma 5, del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il Comune istante (di seguito, "*Comune*" o "*Istante*") rappresenta che l'articolo 6, comma 12, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, come modificato dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ha previsto, sia pure con alcune eccezioni, la disapplicazione delle disposizioni, anche contrattuali, che disciplinavano il rimborso delle spese sostenute dal pubblico dipendente autorizzato a servirsi per la trasferta del mezzo proprio.

Con successivi interventi del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato e della Corte dei Conti sono stati forniti chiarimenti in ordine alla portata applicativa della citata disposizione.

In particolare, il Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, con nota prot. n. 100169/2012, ha chiarito che « *qualora, in presenza di condizioni vantaggiose per l'amministrazione, questa ritenga comunque di autorizzare i dipendenti all'utilizzo del proprio mezzo di trasporto, il*

ristoro dei costi sostenuti dai lavoratori non potrà essere parametrato ad una percentuale del prezzo della benzina ma dovrà essere necessariamente contenuto nel limite degli oneri che l'ente avrebbe sostenuto per le spese di trasporto pubblico».

In tal senso, si è espressa anche la Corte dei Conti a Sezioni riunite in sede di controllo che, con deliberazione n. 8/CONTR/11, ha affermato che «*Le disposizioni interne delle singole amministrazioni potranno prevedere, in caso di autorizzazione all'uso del mezzo proprio, un indennizzo corrispondente alla somma che il dipendente avrebbe speso ove fosse ricorso ai trasporti pubblici, ove ciò determini un più efficace espletamento dell'attività, garantendo, ad esempio, un più rapido rientro in servizio, risparmi nel pernottamento, l'espletamento di un numero maggiore di interventi*».

Sulla base di tali orientamenti, l'*Istante* intende autorizzare, in via eccezionale, i propri dipendenti all'utilizzo del mezzo di trasporto personale per effettuare delle trasferte in presenza di particolari esigenze di servizio e di determinate condizioni che favoriscano un miglior espletamento dell'attività lavorativa, anche in termini di economicità, riconoscendo un indennizzo corrispondente alla somma che il dipendente avrebbe speso ove fosse ricorso ai mezzi di trasporto pubblico.

Ciò premesso, l'*Istante* chiede di sapere se l'indennità che intende riconoscere ai propri dipendenti per l'utilizzo del mezzo personale di trasporto debba concorrere interamente alla formazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), o se alla stessa possa applicarsi il regime delle trasferte previsto dal comma 5 del medesimo articolo 51.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che l'erogazione di un indennizzo corrispondente alla somma che il dipendente avrebbe speso ove fosse ricorso ai mezzi di trasporto pubblico possa essere equiparata a quella del «*rimborso chilometrico, calcolato sulla base delle*

tabelle ACI, per espletamento di attività lavorative in un comune diverso da quello in cui si trova la sede di lavoro».

In entrambi i casi vi è un utilizzo del mezzo proprio e il rimborso non dovrebbe essere assoggettato a tassazione in ragione di quanto riportato nelle risoluzioni 13 dicembre 2000, n. 191, e 30 ottobre 2015, n. 92/E.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51, comma 1, del Tuir prevede che costituiscono reddito di lavoro dipendente *«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».*

La predetta disposizione include nel reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro (c.d. " *principio di onnicomprensività*"), compresi i rimborsi spesa, salve le tassative deroghe contenute nei successivi commi del medesimo articolo 51 del Tuir.

In particolare, il comma 5 del citato articolo 51 del Tuir disciplina il regime fiscale applicabile alle indennità di trasferta erogate al lavoratore dipendente per la prestazione dell'attività lavorativa fuori dalla normale sede di lavoro (c.d. trasferte o missioni), differenziando il trattamento delle indennità a seconda che le prestazioni lavorative siano o meno svolte nel territorio del Comune in cui è ubicata la sede di lavoro del dipendente.

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 scelto (forfetario, misto e analitico). Per le trasferte fuori dal territorio del Comune è in ogni caso previsto che i rimborsi analitici delle spese di

viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono a formare il reddito quando siano effettuati sulla base di idonea documentazione.

Al riguardo, con circolare 23 dicembre 1997, n. 326, paragrafo 2.4, è stato precisato che mentre le spese per i viaggi compiuti con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, ecc.) 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.

Con la risoluzione 30 ottobre 2015, n. 92/E, è stato chiarito che non è possibile ipotizzare, accanto alle fattispecie individuate dal legislatore tributario nel comma 5 dell'articolo 51 del Tuir, nuovi diversi sistemi di calcolo degli importi che non concorrono al reddito; inoltre è stato confermato che le indennità chilometriche per le trasferte fuori dal Comune dove il dipendente ha la sede di lavoro possono essere escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente a condizione che, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia determinato 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 vettura.

Detti elementi devono risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro (*cf.*, tra l'altro, circolare 23 dicembre 1997, n. 326, paragrafo 2.4, risoluzioni 13 dicembre 2000, n. 191, 25 febbraio 2009, n. 53/E).

La predetta risoluzione ha precisato, inoltre, che nell'ipotesi in cui sia riconosciuta un'indennità chilometrica calcolata sul tragitto dalla residenza del lavoratore alla località di missione, qualora la distanza percorsa dal dipendente 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, del Tuir. Diversamente, 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.

In relazione al caso di specie, fermo restando che esula dalle competenze della Scrivente la corretta applicazione da parte dell'istante dell'articolo 6, comma 12, del d.l. n. 78 del 2010, si rappresenta che in riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, l'istante ha precisato di voler autorizzare, in presenza di particolari esigenze di servizio, i dipendenti all'utilizzo del mezzo proprio per l'esecuzione delle trasferte, prevedendo, solo in caso di trasferte svolte al di fuori del territorio comunale, il riconoscimento di un indennizzo a ristoro delle spese sostenute.

Tale indennizzo, riconosciuto in misura pari alla somma che il dipendente avrebbe speso ove fosse ricorso ai mezzi di trasporto pubblico (ad esempio costo del biglietto del treno, del bus, ecc.), sarà corrisposto a prescindere dalla considerazione analitica della spesa effettivamente sostenuta e senza esibizione di idonea documentazione; lo stesso sarà sostitutivo delle spese direttamente sostenute dal lavoratore con il mezzo proprio per il viaggio (es. carburante, pedaggio autostradale, parcheggio), le quali pertanto non saranno rimborsate.

L'*Istante* ha allegato, inoltre, la circolare interna che regola il riconoscimento dell'indennizzo, nella quale è precisato che «*l'utilizzo del proprio mezzo di trasporto con rimborso, va considerato in via eccezionale ed in subordine ad una verifica di convenienza economica rispetto ad altri mezzi di trasporto confrontando la spesa complessiva dell'uso del mezzo proprio (indennità chilometrica e/o spese per pedaggi autostradali e/o parcheggi) con la spesa derivante dall'eventuale utilizzo dei mezzi pubblici e dell'eventuale pernottamento*» e che «*il rimborso dell'utilizzo del mezzo proprio può realizzarsi solo in presenza di particolari ed eccezionali esigenze di servizio ed alle seguenti condizioni:*

- a) *impossibilità oggettiva di raggiungere il luogo di missione con mezzi*

pubblici, sia per effettiva mancanza degli stessi (ad esempio località non raggiunte da treni o bus) o per oggettive scarsità di mezzi che precludano l'arrivo del dipendente entro l'orario di inizio del servizio di trasferta;

b) *impossibilità oggettiva di raggiungere diverse sedi di servizio in trasferta durante la stessa giornata lavorativa utilizzando i mezzi pubblici;*

c) *possibilità, solo usando il mezzo proprio, di evitare eventuali spese di pernottamento».*

La circolare precisa, altresì, che *«qualora, al di fuori delle ipotesi sopra indicate in cui è previsto il rimborso, il dipendente intenda utilizzare il mezzo proprio al fine di rendere più agevole il suo spostamento, potrà comunque conseguire l'autorizzazione da parte dell'amministrazione, con il limitato effetto di ottenere la copertura assicurativa, senza tuttavia avere diritto alla liquidazione dell'indennizzo».*

Nel caso in esame, l'indennità riconosciuta per le trasferte svolte al di fuori del territorio comunale è parametrata al costo di percorrenza stabilito in base alle tariffe del trasporto pubblico e non al costo chilometrico relativo al veicolo usato dal dipendente, che costituisce, come illustrato nella richiamata prassi, parametro di riferimento ai fini della detassazione.

Alla luce dei chiarimenti sopra forniti, si ritiene, pertanto, che laddove l'indennizzo basato sulle tariffe del trasporto pubblico risulti di importo uguale o minore rispetto a quello determinato in base alle tabelle ACI, lo stesso sarà da considerarsi non imponibile ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del Tuir.

Diversamente, nell'ipotesi in cui l'indennità di trasferta determinata in base alle tariffe del trasporto pubblico risulti di importo maggiore rispetto a quella determinata sulla base delle tabelle ACI, la differenza sarà da considerarsi reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir.

Il presente parere è reso sulla base degli elementi, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)