

Rimborsi chilometrici: ammessi anche senza scheda

Alberto Bosco *Consulente aziendale in Milano*



Con una recentissima decisione che ha avuto ampia eco, la Cassazione ha accolto il ricorso di una società e, annullando la decisione della Corte territoriale, ha affermato che il datore di lavoro non deve fornire un rendiconto mensile analitico dei rimborsi per le spese del carburante erogati ai propri dipendenti che si rechino presso la clientela⁽¹⁾

Cass., sez. lav., 20 febbraio 2012, n. 2419

Pres. F. Miani Canevari; Rel. R. Mancino; Ric. Tec. Sist. Spa; Res. Inps

Rimborsi chilometrici - Imponibile contributivo e fiscale - Onere probatorio - Documentazione analitica - Esclusione

L'onere probatorio del datore di lavoro che invochi l'esclusione, dall'imponibile contributivo, delle erogazioni in favore dei propri lavoratori, è assolto documentando i rimborsi chilometrici con riguardo al mese di riferimento, ai chilometri percorsi nel mese, al tipo di automezzo usato dal dipendente, all'importo corrisposto a rimborso del costo chilometrico sulla base della tariffa Aci, senza che occorra, al riguardo, documentazione specifica e analitica recante, con esauriente scheda mensile per ciascun dipendente o documento similare, l'analitica indicazione dei viaggi giornalmente compiuti, delle località di partenza e di destinazione, con specificazione dei clienti visitati e riepilogo giornaliero dei chilometri percorsi.

Il fatto

A una società attiva nel campo della vendita, fornitura e assistenza tecnica di sistemi informatici in ambito nazionale, a seguito di accertamento, veniva contestato di aver erogato (in un arco tempora-

le di ben cinque anni), ai propri dipendenti che utilizzavano le autovetture personali per recarsi dai clienti ed eseguire installazioni o interventi, un importo mensile per rimborsi spese⁽²⁾ in relazione a spostamenti chilometrici non esistenti⁽³⁾. Alla società veniva inoltre addebitato di non aver predisposto una modulistica aziendale esaustiva, in ragione del fatto che quella utilizzata si limitava a riportare mensilmente i chilometri percorsi, il tipo di autovettura e il costo al km, senza peraltro indicare le date dei viaggi (con riferimento al singolo giorno di effettuazione), i chilometri percorsi per ogni singolo appuntamento, ivi incluse le località di partenza e di destinazione e, infine, il nominativo del cliente visitato. In buona sostanza, in assenza di prova adeguata del fatto che si trattasse realmente di rimborsi spese, l'Inps chiedeva l'assoggettamento a prelievo contributivo e fiscale delle somme in questione.

La decisione impugnata

La Corte d'Appello di Firenze, con sentenza depositata il 4 maggio 2007, aveva stabilito che la società non avesse adeguatamente provato, con documentazione specifica e analitica, che le somme corrisposte ai dipendenti costituissero veri e propri rimborsi chilometrici a fronte delle spese per l'approvvigionamento e il consumo di carburante effettivamente sostenute per recarsi dai clienti, in adempimento dell'obbligazione lavorativa. Due sono quindi le questioni attorno alle quali ruota la decisione della causa: l'erogazione di compensi (ovvero di rimborsi) esclusi dalla base imponibile contributiva e la portata dell'onere probatorio in capo al datore di lavoro.

L'esenzione dei rimborsi spese

La disciplina che regola i rimborsi spese è quella contenuta dapprima nella legge 12 aprile 1969, n. 153, il cui articolo 12, disponeva l'esclu-

(1) In proposito si veda A. Cannioto e G. Maccarone: «Rimborsi al Km esenti da contributi anche senza scheda», Il Sole 24 Ore, 21 febbraio 2012, pag. 25.

(2) Per approfondimenti si veda A. Bosco e G. Bonati: «Trasferta e trasfertisti: disciplina fiscale e contributiva», in *Fringe Benefits*, Dossier Lavoro, Il Sole 24 Ore, n. 2, febbraio 2012, pag. 56 ss.

(3) In argomento si veda anche C. Valsiglio (a cura di), *Prontuario Irpef*, Il Sole 24 Ore, aprile 2011, pag. 66.

sione dalla retribuzione imponibile delle somme corrisposte al lavoratore quale rimborso di spese sostenute per l'esecuzione o in occasione del lavoro. Tale norma è stata poi sostituita dall'articolo 51 del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917⁽⁴⁾, il quale, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'articolo 3 del Dlgs 2 settembre 1997, n. 314, al comma 5 prevede le soglie di esenzione per le trasferte fuori dal territorio comunale, espressamente regolamentando anche le spese di viaggio.

**Articolo 51 Dpr 22 dicembre 1986, n. 917
(comma 5)**

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 (46,48 euro) al giorno, elevate a lire 150.000 (77,47 euro) 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 (15,49 euro), elevate a lire 50.000 (25,82 euro) 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 trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.

Come ben si evince dalla norma regolatrice:

- 1) le indennità per le trasferte fuori dal territorio comunale devono essere considerate al netto delle spese di viaggio e di trasporto (che quindi non costituiscono mai reddito imponibile);
- 2) 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 viaggio e al trasporto;
- 3) nel caso di trasferte nell'ambito del territorio

comunale, invece sono esenti unicamente i rimborsi delle spese di trasporto ove comprovate da documenti provenienti dal vettore⁽⁵⁾.

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 19 MAGGIO 2000, N.101/E

7.3 Rimborso spese taxi

D. I rimborsi corrisposti individualmente ai dipendenti a fronte di spese taxi sostenute dagli stessi per recarsi alla propria abitazione possono rientrare nella previsione contenuta nel comma 3 dell'art. 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il Dpr 22 dicembre 1986, n. 917, in base al quale «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 lire 500.000»?

R. L'articolo 48 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il Dpr 22 dicembre 1986, n. 917, comma 1, prevede che costituiscono reddito di lavoro dipendente 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, e, quindi, tutti quelli che siano in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro. Con tale formulazione si perviene a una concezione onnicomprensiva del reddito di lavoro dipendente fiscalmente rilevante: costituisce reddito di lavoro dipendente tutto ciò che il dipendente riceve, a qualunque titolo anche sotto forma di erogazioni liberali, compresi i rimborsi di spese in relazione al rapporto di lavoro. Ne consegue che alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono, tra l'altro, i rimborsi di spese, con esclusione soltanto di quanto disposto a proposito delle trasferte e dei trasferimenti disciplinati, rispettivamente ai commi 5 e 7 dell'art. 48 del Tuir.

Smarcata questa prima questione, che non è stata contestata dall'Inps e sulla quale - stante il chiaro dettato legislativo - non v'è altro da aggiungere, conviene passare al ben più interessante tema dell'onere probatorio a carico del datore di lavoro.

L'onere probatorio

Qui sta la vera questione. Infatti l'Inps - citando un recente precedente costituito dalla sentenza 4 novembre 2011, n. 22901, della stessa Suprema Corte⁽⁶⁾ - afferma che è il datore di lavoro che

(4) Come ha puntualmente rilevato la Corte, «tutti gli interventi normativi successivi hanno, pertanto, escluso dall'imponibile contributivo determinati emolumenti, pur erogati dal datore di lavoro ai lavoratori, destinati a realizzare funzioni diverse da quelle tipicamente retributive».

(5) Al contrario sono sempre imponibili i rimborsi chilometrici per gli spostamenti all'interno del territorio comunale, anche nel caso in cui questo sia diviso in distinte frazioni, distanti tra loro anche qualche chilometro. In questo senso M. Magnani, *L'Esperto Risponde*, Il Sole 24 Ore, 19 dicembre 2005.

(6) La vicenda citata è relativa all'emissione di cartelle esattoriali da parte dell'Istituto contro un'azienda che aveva applicato,

invoca un beneficio contributivo a dover provare di averne diritto.

A tale affermazione fa riscontro l'indagine della Cassazione, secondo la quale da nessuna delle norme che hanno regolamentato la vicenda si evince la necessità di «corredare la documentazione sottesa ai predetti rimborsi chilometrici, al fine dell'esclusione dall'imponibile contributivo, di peculiari contenuti analitici e specifici che ridondino, *a fortiori*, sull'onere probatorio del datore di lavoro che detta esclusione invochi, correlando il vaglio della pretesa, in via amministrativa, prima, e giudiziale in séguito, all'allegazione della sola documentazione qualificata, perché analitica e specifica». In pratica, e qui sta la censura all'operato dei giudici di merito, l'onere probatorio del datore di lavoro circa la natura di rimborso degli emolumenti contestati è assolto ove egli indichi:

- 1) il mese di riferimento;
- 2) i chilometri percorsi nel mese;
- 3) il tipo di automezzo utilizzato dal dipendente;
- 4) il fatto che si sia fatto ricorso alla tariffa chilometrica Aci⁽⁷⁾.

Al contrario, non occorre affatto una «documentazione specifica e analitica recante, con esauriente scheda mensile per ciascun dipendente o documento similare, l'analitica indicazione dei viaggi giornalmente compiuti, delle località di partenza e di destinazione, con specificazione dei clienti visitati e riepilogo giornaliero dei chilometri percorsi».

E poiché la Corte territoriale, al contrario, aveva basato la propria decisione su tali «specifici e analitici adempimenti documentali», altra soluzione non poteva esservi che l'accoglimento del ricorso.

Le (già note) istruzioni del Ministero delle finanze

La sentenza *de qua* risulta ancora più convincente, e per converso tanto meno fondata appare la pretesa dell'Inps⁽⁸⁾, solo che si ponga mente a quanto aveva affermato il Ministero delle finanze, con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E, segnatamente al punto 2.4.1 «*Trasferte*». Ebbene, dalla lettura di tale documento si evince che:

1) il lavoratore dipendente è tenuto, tra l'altro, a svolgere la propria prestazione di lavoro nel luogo stabilito dal datore di lavoro⁽⁹⁾;

2) nel caso di trasferta in ambito comunale, oltre alla documentazione rilasciata dal vettore (biglietti dell'autobus, ricevuta del taxi), è necessario «soltanto che dalla documentazione interna risulti in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro»: va rimarcato che, neppure in tale ipotesi, in cui l'esenzione dall'imponibile è più rigidamente regolamentata, si richiede di

indicare - come invece fatto dall'Inps in relazione alla fattispecie in commento - elementi quali il nominativo del cliente;

3) i rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono comunque a formare il reddito quando le spese stesse siano rimborsate sulla base di idonea documentazione;

4) per quanto riguarda la documentazione del viaggio e trasporto, 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

Il Ministero delle finanze si era già espresso negativamente sulla necessità del rilascio di una autorizzazione scritta

senza averne diritto, le riduzioni contributive per il contratto di apprendistato. Particolarmente interessante è il seguente passaggio della sentenza citata: «... 6. Passando all'esame del terzo motivo, il Collegio intende dare continuità alla giurisprudenza consolidata di legittimità che, a partire da Cass. n. 996/1975, si è espressa nel senso che l'Istituto della previdenza sociale che pretende il pagamento dei contributi dovuti per il personale dipendente è tenuto a provare la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato, mentre incombe al datore di lavoro che opponga che il rapporto è inquadrabile nello schema dell'apprendistato, la prova che esso si svolge in concreto con le caratteristiche proprie dell'apprendistato e, in particolare, la previsione di un insegnamento tecnico professionale nell'interesse del dipendente ed il diritto di questo a riceverlo ...».

(7) Il calcolo dei costi chilometrici per calcolare l'importo dei rimborsi ai dipendenti o professionisti che utilizzano il proprio veicolo a favore del datore di lavoro è agevolmente effettuabile sul sito *on line* dell'Acì, al seguente indirizzo internet: <http://servizi.aci.it/CKInternet/SelezioneModello>.

(8) Per effetto dell'armonizzazione delle basi imponibili fiscali e contributive, il regime dei limiti di esenzione delle indennità di trasferta ai fini delle imposte è applicabile anche ai fini contributivi: cfr. Inps, circolare 24 dicembre 1997, n. 263.

(9) Merita di essere ricordata una decisione con la quale il Tribunale di Torino, con sentenza del 3 febbraio 2000, ha stabilito che «quando il datore di lavoro è obbligato, nel caso di specie a seguito della dizione contrattuale, a tenere indenne il lavoratore dagli oneri collegati ai trasporti per esigenze di servizio, la scelta di quale prestazione eseguire (il rimborso chilometrico ovvero, in via alternativa, la messa a disposizione dell'auto aziendale ed il rimborso del solo carburante) spetta allo stesso datore, sicché il lavoratore non può successivamente pretendere dalla controparte il pagamento dell'altra prestazione alternativamente dovuta».

lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti che indiretti.

Ma soprattutto, è nostro parere, in maniera chiara e incontrovertibile, il Ministero ha avuto cura di precisare che «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 ammesse 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 docu-

mentazione interna conservata dal datore di lavoro». Quindi, in base alla lettura del Ministero, è sufficiente indicare percorrenza, tipo di automezzo utilizzato dal dipendente e relativo costo chilometrico, esattamente nella direzione di cui alla sentenza in commento.

Conclusioni

La soluzione adottata dalla Suprema Corte, se da un lato fornisce un'interpretazione che denota attenzione e sensibilità verso uno snellimento degli adempimenti documentali e burocratici posti in capo ai datori di lavoro, e risulta perciò assai apprezzabile in un contesto normativo che pare sempre più orientato in senso favorevole alle semplificazioni, non deve tuttavia indurre a rinunciare a comportamenti ispirati a una certa prudenza in proposito, posto che, come autorevolmente rilevato⁽¹⁰⁾, «pur affermando un importante principio di merito, si riferisce alla singola controversia»⁽¹¹⁾.

(10) Cfr. A. Cannioto e G. Maccarone: «Rimborsi al Km esenti da contributi anche senza scheda», Il Sole 24 Ore, cit.

(11) In campo previdenziale il pericolo è, per così dire, sempre presente, come recentissimamente documentato da Cass. 13 gennaio 2012, n. 402, la quale - in contrasto con quanto era stato sin qui ripetutamente affermato - ha stabilito che, nell'ipotesi di licenziamento illegittimo, il datore deve corrispondere all'Inps i contributi per il periodo dal licenziamento alla reintegrazione, sui quali vanno applicate le sanzioni *una tantum* per l'evasione contributiva. La sentenza è pubblicata in *Guida al Lavoro*, 10 febbraio 2012, n. 7, pag. 56, con commento di E. Cherubini e L. Mancini.

Assunzioni agevolate di lavoratori con qualifica diversa da quella oggetto del licenziamento

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO - RISPOSTA A QUESITO 18 FEBBRAIO 2012

Quesito: Legge n. 407/1990: assunzione di lavoratori con una qualifica diversa da quella oggetto di licenziamento

Quesito - Una società aveva assunto alle sue dipendenze una dipendente con la legge n. 407/1990, con la qualifica di manicurista, licenziata per il non superamento del periodo di prova, la sede Inps di XX, non vuole riconoscere l'agevolazione sempre per la legge n. 407/1990 usufruita per un'altra dipendente assunta il 16.9.2011 con la qualifica di estetista, perché sostiene che la seconda assunzione sia stata fatta in sostituzione della prima e quindi la legge in questione non prevede l'agevolazione in oggetto. **Questa è una loro presunzione, in quanto per noi le qualifiche sono diverse e la nuova assunzione non è in sostituzione della precedente ma la nuova dipendente svolge una qualifica più ampia rispetto alla prima.**

Risposta - La riduzione contributiva in oggetto spetta a condizione che: i datori di lavoro non assumono in sostituzione di lavoratori per qualsiasi causa licenziati o sospesi (art. 8, comma 9, legge n. 407/1990 e messaggio Inps del 30 maggio 2005, n. 20607), escludendo fra questi ultimi quelli che si dimettono e quelli assunti a termine con contratti risolti alla scadenza. L'arco temporale di riferimento ai fini dell'eventuale sostituzione, per l'ammissione alle agevolazioni, è pari a 6 mesi successivi alla cessazione dei precedenti rapporti di lavoro (art. 15, comma 6, legge n. 264/1949 modificato dall'art. 6, comma 4, Dlgs n. 297/2002). Conseguentemente il datore di lavoro che, nei sei mesi precedenti alle nuove assunzioni, effettui licenziamenti per giusta causa o receda dal contratto per mancato superamento del periodo di prova non può fruire dei suddetti benefici contributivi (Ministero del lavoro 15 ottobre 2010, n. 37). L'assunzione di lavoratori con una qualifica diversa da quella oggetto di licenziamento consente all'azienda di beneficiare dello sgravio previsto dalla legge n. 407/1990 (si veda Cassazione, sentenza n. 20005 del 22 settembre 2012).