

IRAP, indennità chilometriche e di trasferta non sempre deducibili

Se riconosciute a dipendenti a tempo indeterminato, rientrano nel costo del lavoro ammesso in deduzione ai fini IRAP

/ Luca FORNERO

Nell'impianto normativo in vigore dal 2008, non è stata più riproposta la disposizione contenuta nell'[art. 11](#) comma 2 del DLgs. 446/97, che sanciva espressamente la deducibilità, ai fini IRAP:

- delle somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e servizi, destinati alla generalità o a categorie di dipendenti e collaboratori;
- delle somme erogate ai dipendenti e collaboratori medesimi per il **rimborso analitico** delle spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative.

La circ. Agenzia delle Entrate n. [27/2009](#), § 1.4, ha precisato che la modifica riveste carattere formale, dal momento che risponde alla volontà legislativa di attuare una semplificazione del testo normativo, eliminando una regola già desumibile sulla base di una ricostruzione sistematica della norma. Secondo l'Agenzia, infatti, la disciplina dell'IRAP è strutturata "in modo da rendere **indeducibili** in capo al soggetto passivo quei costi che non costituiscono, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore".

Pertanto, anche in seguito alla suddetta abolizione, le spese sostenute per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti (e ai collaboratori) per lo svolgimento dell'attività lavorativa continuano ad essere deducibili, nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente (o il collaboratore).

Per quanto sopra, sono deducibili, tra l'altro:

- i costi per l'acquisto di tute e scarpe da lavoro;
- i costi per i servizi di mensa gestiti da terzi;
- i costi per il trasporto collettivo dei dipendenti gestito da terzi;
- le somme erogate a terzi dal datore di lavoro per il viaggio, il vitto e l'alloggio dei dipendenti o dei collaboratori in occasione di [trasferte](#);
- i rimborsi analitici delle spese di **vitto**, di **alloggio** e di **viaggio** anticipate dal dipendente o dal collaboratore in occasione delle trasferte.

Come chiarito dalle C.M. n. [148/2000](#) (§ 2.2.2) e n. [98/2000](#) (§ 2.1.3), si tratta di tutti quei beni e servizi "potenzialmente fruibili" da dipendenti e collaboratori, "anche se concretamente taluno di essi non se ne avvale".

Secondo la circ. n. [27/2009](#), resta comunque ferma l'**indeducibilità**:

- delle somme erogate al dipendente o al collaboratore a titolo di indennità;
- di tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda (quali le indennità di trasferta, le indennità

di mancato preavviso, le indennità per rischio, i premi aziendali, ecc.).

Ugualmente indeducibili dovrebbero continuare ad essere le indennità chilometriche di cui all'[art. 95](#) comma 3 del TUIR (in tal senso, si erano pronunciate la citata C.M. n. [148/2000](#), § 2.2.2, e le istruzioni ai quadri IQ del modello UNICO). Assonime (circ. n. 34/2000) aveva giustificato l'indeducibilità in base alla circostanza che si tratta di somme **non collegate** "analiticamente" al rimborso di spese documentate sostenute dal dipendente (o collaboratore).

In ordine alle indennità di trasferta e chilometriche, tuttavia, si ritiene che la posizione espressa dai suddetti documenti di prassi vada "riletta" alla luce dell'evoluzione normativa.

Infatti, dal periodo d'imposta 2015, i costi afferenti ai dipendenti a tempo indeterminato sono integralmente deducibili ai fini IRAP (*ex art. 11* comma 4-*octies* del DLgs. 446/97). La circ. Agenzia Entrate n. [22/2015](#) ha chiarito che sono deducibili tutti i costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro.

Pertanto, pur in assenza di una conferma espressa di fonte ufficiale, si ritiene che rientrino tra i costi deducibili anche le spese sostenute a beneficio del dipendente (purché assunto a tempo indeterminato) a causa dell'effettuazione della prestazione al di fuori della sede di lavoro (es. **indennità di trasferta**, indennità di navigazione e di volo) e di modifiche della sede di lavoro (es. indennità di trasferimento).

La rilevanza di tali voci pare potersi evincere a contrario da quanto sostenuto, sempre dall'Agenzia delle Entrate (circ. n. [8/2013](#), § 1.1) e da Assonime (circ. nn. 14/2012, § 2.3 e 9/2013), riguardo alla deduzione da IRPEF/IRES della parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato. In particolare, secondo la circ. n. [8/2013](#), ai fini di tale ultima deduzione rilevano, tra l'altro, "le indennità di trasferta, le somme corrisposte a titolo di «incentivo all'esodo» e quelle accantonate per il trattamento di fine rapporto o per altre erogazioni attinenti il rapporto di lavoro dipendente e assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi".

Con riferimento ai lavoratori che non attribuiscono il diritto a fruire di alcuna deduzione analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo determinato e collaboratori non addetti alla ricerca e sviluppo), pare invece doversi confermare l'orientamento espresso dalla circ. n. [27/2009](#), fatto salvo un nuovo intervento di **segno opposto** da parte dell'Amministrazione finanziaria.