



Trasferte e rimborsi chilometrici: profili tributari, giuslavoristici e penali

di Ivo Caraccioli e Salvatore Mattia^(*)

Le modalità con cui i rimborsi spese e le indennità chilometriche, percepite per trasferte e missioni, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente sono disciplinate dall'art. 51, comma 5, del Tuir. La nota spese, nelle sue differenti formule di compilazione, rappresenta per i dipendenti lo strumento necessario per poter documentare il sostenimento delle spese relative alle trasferte, e, per l'impresa, rappresenta il documento che consente di beneficiare della deducibilità del relativo costo ai fini delle imposte dirette e per usufruire, ove possibile, del diritto alla detrazione dell'Iva. Con riferimento ai profili penalistici, il dipendente che, avendo effettivamente compiuto una missione fuori sede, richiama "falsamente" il rimborso delle spese sostenute per il trasferimento commette il delitto di truffa ex art. 640 del c.p.

1. Premessa. L'automotive e le novità 2013

Con la riforma del mercato del lavoro, contenuta nella L. n. 92 del 28 giugno 2012 cd. "Riforma Fornero" è stata intrapresa, da parte del Legislatore, la strada del "taglio alle deduzioni fiscali". In particolare sono state abbassate le aliquote di

deducibilità previste ex art. 164, comma 1, lettere b) e b-bis) del D.P.R. n. 917/1986 (nel prosieguo: Tuir).

Con la riforma è stata fissata l'**aliquota al 70%** (in luogo del 90%), nel caso dei **veicoli concessi ad uso promiscuo ai dipendenti**, cd. auto assegnata, e al **27,5%** (in luogo del 40%), nel caso di auto utilizzate in modo non esclusivo nell'esercizio di impresa, arte o professione, cd. **auto aziendale**. Inoltre, con l'approvazione della L. n. 228 del 24 dicembre 2012 cd. "Legge di stabilità 2013" l'aliquota del 27,5% è stata successivamente ridotta al 20%.

Tra l'altro, oltre all'abbassamento delle soglie di deducibilità evidenziate occorre far riferimento, nel caso di auto aziendali, al limite massimo di spesa fiscalmente rilevante sulla quale applicare il 20%, fissato dal legislatore in euro 18.075,99.

Da tale assunto ne deriva che il costo di acquisto sostenuto in eccedenza non potrà mai essere considerato deducibile dal reddito.

Le modifiche in esame hanno efficacia a partire dal 2013 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e per gli altri soggetti dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della norma (ossia periodo d'imposta successivo al 18 luglio 2012, giorno in cui è entrata in vigore la Legge n. 92/2012)¹.

Nessuna modifica è stata apportata alla norma prevista ex art. 164, lett. a) del Tuir che prevede

^(*) Centro di Diritto Penale Tributario, Centro Studi Internazionali GEB Partners.

¹ Cfr. Circ. n. 12/E del 3 maggio 2013, in "il fisco" n. 20/2013, fascicolo n. 2, pag. 3075.

la deducibilità al 100% delle spese e degli altri componenti negativi relativi agli autoveicoli, solo se destinati ad essere utilizzati “esclusivamente come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa”, o se tali veicoli sono “adibiti ad uso pubblico”.

Il legislatore non ha specificato in modo diretto cosa debba intendersi per auto “**utilizzate esclusivamente come beni strumentali**” o il significato di “**veicoli adibiti ad uso pubblico**”.

Al fine di colmare la lacuna legislativa è intervenuta sul punto l’Amministrazione finanziaria che nel corso degli anni ne ha delimitato in senso restrittivo il perimetro applicativo.

A parere dell’Amministrazione finanziaria, per auto “utilizzate **esclusivamente come beni strumentali**” devono intendersi quei veicoli utilizzati ad esempio dalle imprese di noleggio, dalle scuole guida o dalle pompe funebri (veicoli senza i quali l’attività d’impresa risulta preclusa)², mentre, per auto “adibite ad uso pubblico” devono intendersi solo i veicoli la cui destinazione ad “uso pubblico” viene riconosciuta attraverso un atto della Pubblica Amministrazione. Rientrano ad esempio in questa categoria i veicoli utilizzati dal titolare della licenza comunale per l’esercizio del servizio di taxi³.

Non sono state apportate modifiche neppure per i soggetti che svolgono attività di agenzia o di rappresentanza di commercio (indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto che esercita tale attività: impresa individuale, associazione o società), ai quali il legislatore continua a riservare un più mite trattamento tributario rispetto a quello ordinario, lasciando inalterata per questi soggetti la percentuale di deducibilità all’80%. Questa percentuale deve essere applicata sul massimale di deducibilità che, a norma dell’art. 164, co. 1, lett. b) ult. periodo Tuir, per il costo di acquisizione delle vetture degli agenti o rappresentanti di commercio è pari ad euro 25.822,84.

Preso atto dell’introduzione del nuovo regime “**peggiorativo**” relativo al mondo dell’**automotive**, molte realtà aziendali richiedono sempre più spesso ad alcuni lavoratori di utilizzare la propria autovettura per gli spostamenti di lavoro, salvo procedere con il rimborso delle relative spese.

Questo consente di non esporre l’azienda ad un esborso finanziario immediato e notevole per far

fronte all’acquisto, o alla locazione dell’auto, che sarebbe fiscalmente deducibile solo nei limiti *supra* indicati.

In questi casi tali spese sono quantificate in ragione della percorrenza effettuata relativamente alle trasferte di lavoro e risultano deducibili in capo all’impresa nei limiti previsti *ex lege*, cd. indennità chilometriche.

I soggetti interessati all’utilizzo della propria auto per motivi di servizio, generalmente sono i lavoratori dipendenti, i collaboratori a progetto, gli amministratori e i professionisti.

Tra l’altro, si ritiene non necessario che il collaboratore, dipendente o professionista sia proprietario del mezzo. È sufficiente in questi casi che egli ne abbia la piena disponibilità a qualunque titolo (noleggio, *leasing*, ecc.).

2. I rimborsi e le indennità chilometriche. Inquadramento tributario

Come detto in premessa, è sempre più frequente che le imprese chiedano, ai dipendenti, agli amministratori e collaboratori chiamati a svolgere, seppure temporaneamente, le proprie mansioni lontano dalla sede di lavoro, di utilizzare l’**auto “propria” salvo il rimborso delle spese sostenute**.

Secondo un principio di giustizia fiscale, i rimborsi spese percepiti dai lavoratori in occasione delle trasferte, da un lato, non assumono natura retributiva in capo al dipendente (in quanto versati per rifondere spese sostenute nell’interesse dell’impresa) e, dall’altro, sono interamente deducibili dal reddito d’impresa (in quanto spese riferite alla gestione economica preordinata alla generazione di ricavi tassabili).

L’interpretazione di cui *supra*, seppur coerente con il sistema tributario *lato sensu* considerato, pone il fianco ad altrettante evidenti ragioni di opportunità quali, ad esempio, la necessità di semplificare l’indagine sull’inerenza delle spese di trasferta a cura degli organi verificatori, o l’esigenza di prevenire eventuali pratiche di evasione fiscale (possibili, ad esempio, mediante l’inserimento di trasferte fittizie finalizzate ad evitare la tassazione di una parte del salario del lavorato-

² Cfr. circ. n. 37/E del 13 febbraio 1997; Circ. n. 11/E del 16 febbraio 2007, entrambe in banca dati “*fisconline*”.

³ Sono inoltre totalmente deducibili gli ammortamenti e le

spese relative agli “*autoveicoli ad uso speciale*” ex art. 54, lett. g), D.Lgs. n. 285/1992. Cfr., sul punto, la ris. n. 179/E del 12 novembre 2001, in banca dati “*fisconline*”.

re) hanno orientato il legislatore fiscale ad essere particolarmente prudente sul punto.

Per avere un quadro completo del trattamento fiscale riservato a questo tipo di spese, si dovrà aver riguardo congiuntamente:

- alla disciplina prevista *ex art.* 51, co. 5, Tuir, attinente alla determinazione del reddito in capo al lavoratore dipendente⁴;
- alla deducibilità riconosciuta all'impresa *ex art.* 95, co. 3, Tuir, relativamente a dette spese⁵.

2.1. Il trattamento tributario in relazione al dipendente

Ai fini delle modalità di determinazione del reddito di lavoro dipendente, l'art. 51, co. 1, del Tuir qualifica come 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 (criterio di "omnicomprensività"), fatte salve le specifiche deroghe previste dai successivi commi dello stesso art. 51 del Tuir.

In relazione al tema in trattazione, l'art. 51, co. 5, Tuir disciplina le modalità con cui i rimborsi spese e le indennità chilometriche, percepite per trasferte e missioni, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.

Si tratta di modalità che consentono di **non assoggettare** (completamente o parzialmente) a tassazione queste somme.

In assenza di specifiche disposizioni, anche tali somme concorrerebbero, infatti, alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, in virtù

della circostanza che è riconosciuta al dipendente una specifica detrazione (per lavoro dipendente) prevista, in misura forfetaria, in funzione delle spese di produzione del reddito.

Il trattamento fiscale dei rimborsi e delle indennità percepite per trasferte differisce in funzione dei seguenti parametri:

- i) ambito territoriale in cui la trasferta ha luogo;
- ii) modalità tecnica di rimborso della spesa (erogazione dell'indennità) adottata.

Occorre *in primis* operare una distinzione tra le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale della sede di lavoro e le trasferte effettuate fuori da tale ambito comunale.

Nella prima ipotesi le somme percepite dal dipendente concorrono a formare il reddito, con la sola esclusione di quelle relative alle spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore.

In materia di indennità chilometrica, con la Risoluzione n. 232/E del 16 luglio 2002⁶, l'Amministrazione finanziaria ha escluso che i rimborsi spese corrisposti al dipendente, in occasione delle trasferte effettuate all'interno del Comune, possano essere assimilate alle spese di trasporto comprovate dai relativi documenti rilasciati dal vettore.

Da tale assunto ne deriva che le indennità chilometriche, ove riconosciute, sarebbero **pianamente imponibili in capo al dipendente**⁷.

Nella seconda ipotesi, in caso di trasferte effettuate fuori dal territorio comunale, assume rilievo la modalità tecnica con cui il rimborso della spesa (erogazione dell'indennità) è effettuato.

⁴ Cfr. art. 51, co. 5, Tuir: "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 (euro 46,48) al giorno, elevate a lire 150.000 (euro 77,47) 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 (euro 15,49), elevate a lire 50.000 (euro 25,82) 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".

⁵ Cfr. art. 95, co. 3, Tuir: "Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel".

⁶ In banca dati "fisconline".

⁷ Cfr. Ris. n. 53/E del 25 febbraio 2009; Ris. n. 95/E del 21 marzo 2002; Ris. Min. Finanze n. 151 del 2 luglio 1997, tutte in banca dati "fisconline".

Il legislatore consente di scegliere tra diversi sistemi di rappresentazione del rimborso spese:

- **rimborso analitico cd. “a piè di lista”**: le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, debitamente documentate rimborsate non concorrono a formare il reddito indipendentemente dall’ammontare; le altre spese rimborsate (anche non documentabili) non concorrono a formare il reddito nella misura massima giornaliera pari a euro 15,49 (ovvero euro 25,82 in caso di trasferta all’estero), purché analiticamente attestate dal dipendente in trasferta, risultando assoggettata a tassazione soltanto l’eventuale parte di rimborso spese che eccede tale limite;
- **rimborso forfetario cd. “a forfait”**: l’indennità non concorre a formare il reddito nella misura massima giornaliera pari a euro 46,48 (ovvero euro 77,47 in caso di trasferta all’estero), risultando assoggettata a tassazione soltanto l’eventuale parte di indennità che eccede tale limite; le spese di viaggio e di trasporto rimborsate (a parte) non concorrono a formare il reddito indipendentemente dall’ammontare;
- **rimborso misto**: il legislatore ha previsto tale metodo in due fattispecie: i) in caso di rimborso delle spese di alloggio, oppure di quelle di vitto, il limite non imponibile per il dipendente è pari a euro 30,99 (ovvero euro 51,65 in caso di trasferta all’estero); ii) in caso di rimborso delle spese sia di alloggio che di vitto, il limite non imponibile per il dipendente è pari a euro 15,49 (ovvero euro 25,82 in caso di trasferta all’estero).

La scelta di uno dei sistemi sopra menzionati deve essere fatta con riferimento all’intera trasferta. Non è permesso, dunque, nell’ambito di una stessa trasferta, adottare criteri differenti per le singo-

le giornate comprese nel periodo in cui il dipendente è fuori dalla sede di lavoro.

A *contrariis*, il rimborso chilometrico corrisposto al lavoratore relativamente alle trasferte effettuate fuori del Comune, non ha natura retributiva e dunque non costituisce reddito tassabile in capo al dipendente, se è effettivamente diretto a compensare le spese sostenute nella trasferta.

La Circolare ministeriale n. 326 del 1997⁸ chiarisce che il legislatore ha inteso differenziare il trattamento dell’indennità di trasferta a seconda che le prestazioni lavorative siano o meno svolte nel territorio comunale in cui è stabilita la sede di lavoro del dipendente, stabilendo un trattamento di favore solo a quelle effettuate fuori del Comune. Nell’ambito della dinamica amministrativa e gestionale, i documenti da compilare e conservare sono: i) lettera di incarico da parte dell’azienda (non obbligatoria essendo sufficiente che questa risulti dalla normale documentazione conservata dal datore di lavoro⁹); ii) richiesta di rimborso fornita da parte del dipendente; iii) raccolta della documentazione analitica (ove richiesto)¹⁰.

Infine, con la ris. n. 284/E/2008¹¹, l’Amministrazione finanziaria ha chiarito che le somme rimborsate ai dipendenti non costituiscono reddito di lavoro tassabile “nel presupposto che il rimborso corrisposto vada effettivamente a compensare le spese sostenute nel quadro di uno spostamento tecnicamente riconducibile al concetto di trasferta”¹².

2.2. Il trattamento tributario in relazione all’impresa

In relazione alla posizione dell’impresa, le disposizioni *ex art.* 95, comma 3, Tuir, dettano le regole in riferimento alla deducibilità dal reddito d’impresa del costo delle trasferte relative al dipendente.

rimborso del costo chilometrico sulla base della tariffa ACI. Non occorre, dunque, che venga prodotta un’esauriente e specifica scheda per ciascun dipendente, contenente l’analitica indicazione dei viaggi compiuti su base giornaliera, la località di partenza e di destinazione, con la specifica elencazione dei clienti visitati e il riepilogo giornaliero dei chilometri percorsi.

⁸ In banca dati “fisconline”.

⁹ La normativa prevede l’obbligo di annotazione nel Libro Unico del Lavoro di tutte le “dazioni” in denaro o in natura, corrisposte dal datore di lavoro al dipendente, anche se queste non costituiscono reddito tassabile in busta paga. Cfr., sul punto, il recente intervento del Ministero del lavoro (in risposta all’Interpello n. 27 del 6 luglio 2010).

¹⁰ Con la sentenza n. 2419 del 20 febbraio 2012, in banca dati “fisconline”, la Corte di Cassazione ha stabilito che l’onere probatorio del datore di lavoro che chiede l’esclusione dall’imponibile contributivo delle erogazioni corrisposte ai dipendenti a titolo di rimborsi chilometrici, è assolto documentando tali somme con l’indicazione del mese di riferimento, dei chilometri percorsi nel mese, del tipo di auto-mezzo usato dal dipendente e dell’importo corrisposto a

¹¹ In banca dati “fisconline”.

¹² Con la sentenza n. 6650 del 24 marzo 2006, in banca dati “fisconline”, la Corte di Cassazione ha stabilito 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.

Per ritenere tali spese deducibili occorre innanzitutto che queste siano sostenute in modo coerente con le esigenze della trasferta, sia nel genere che nel *quantum* (principio di inerenza *ex art.* 109 Tuir).

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi sono deducibili per un ammontare giornaliero non superiore: i) a euro 180,76, in caso di trasferte effettuate in Italia; ii) a euro 258,23, in caso di trasferte effettuate all'estero¹³.

Nei casi di autorizzazione all'utilizzo, da parte di dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi, di autoveicoli di loro proprietà o noleggiati¹⁴, le spese deducibili nella determinazione del reddito di impresa sono limitate, a seconda dei casi:

- al **costo di percorrenza** relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali; mentre in caso di autoveicoli con motore *diesel* il limite è costituito dal costo di percorrenza relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a 20 cavalli fiscali;
- alle **tariffe di noleggio** relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali; mentre in caso di autoveicoli con motore *diesel* il limite è costituito dalle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 20 cavalli fiscali.

Per costi chilometrici (espressione di “Euro per km”) si intendono le spese sostenute per l'utilizzo di un veicolo, riferite ad alcuni **valori standard di percorrenza annua** e, come detto, sono necessari per quantificare l'importo dei rimborsi spettanti ai dipendenti o professionisti che utilizzano il proprio veicolo svolgendo attività a favore del datore di lavoro¹⁵.

Come parametro di riferimento relativo al costo

di percorrenza possono costituire un utile riferimento per quantificare, nei limiti previsti dalla legge, le spese di trasferta da dedurre dal reddito d'impresa, le Tabelle fornite dall'Automobile Club d'Italia (Aci), aggiornate due volte l'anno (indicativamente a marzo e a settembre), dove è possibile visualizzare i valori relativi ad ogni singolo veicolo, selezionando i seguenti parametri:

- categoria di veicoli (autovettura, motociclo, ciclomotore, fuoristrada e autofurgone);
- elenco marche;
- alimentazione (benzina, gasolio, ecc.);
- data di calcolo (a partire dal 1° gennaio 2003)¹⁶.

In assenza di un tariffario riconosciuto, la tariffa di noleggio corrispondente agli autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (20 se *diesel*) può essere determinata assumendo, come termine di riferimento:

- i costi praticati in via ordinaria dall'impresa noleggiatrice;
- oppure i costi di noleggio mediamente praticati sul mercato.

Dal punto di vista squisitamente operativo, individuato l'importo (euro/km) corrispondente alla percorrenza totale, questo andrà moltiplicato per il numero di chilometri percorsi per motivi lavorativi.

Qualora i soggetti utilizzino autoveicoli con potenza fiscale maggiore rispetto a quella prevista, la parte da considerare deducibile è quella che corrisponde al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli con potenza fiscale pari a quella prevista.

Infine, dal punto di vista meramente dichiarativo si segnala che l'eccedenza tra costi chilometrici effettivi e quelli deducibili è ripresa a tassazione solo in relazione all'impresa¹⁷, in quanto, come

¹³ L'Amministrazione finanziaria, con la Circolare n. 188 del 16 luglio 1998, in banca dati “fisconline”, ha precisato che tali limiti, sebbene applicabili al sistema di rimborso analitico, non possono essere estesi al rimborso misto. Alle stesse conclusioni si dovrebbe giungere avendo riguardo al rimborso forfetario. Dunque, per questi ultimi due sistemi di rimborso, non vi sarebbero limitazioni alla deducibilità dei costi.

¹⁴ Relativamente al noleggio, si fa presente che l'ipotesi in questione, si riferisce al noleggio effettuato dal lavoratore a proprio nome, e a proprie spese, salvo essere rimborsato poi dal datore di lavoro. Nel caso in cui, invece, fosse l'impresa la diretta titolare del rapporto giuridico sottostante al contratto di noleggio, si dovrebbero applicare le limitazioni *ex art.* 164 Tuir.

¹⁵ Le voci comprese nei costi chilometrici di esercizio predi-

sposte dall'Aci sono le seguenti: 1) Quota ammortamento capitale; 2) Quota interessi sul capitale investito; 3) Assicurazione RCA; 4) Tassa automobilistica; 5) Carburante; 6) Pneumatici; 7) Riparazioni e manutenzioni.

¹⁶ Tabelle consultabili al seguente link: http://www.aci.it/i-servizi/servizi-online/costi-chilometrici.html?no_cache=1. Si tratta delle tabelle Aci redatte per i rimborsi chilometrici e non quelle per il calcolo del *fringe benefit*.

¹⁷ Cfr. Istruzioni al Modello Unico Sc 2013, pag. 30 “Nel rigo RF19, va indicato l'ammontare indeducibile delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati, in applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 164 del TUIR”.

detto *supra*, la stessa eccedenza non è imponibile in capo al dipendente¹⁸.

3. Profili giuslavoristici relativi alla “alterazione” della nota spese

La nota spese, nelle sue differenti formule di compilazione, rappresenta per i dipendenti lo strumento necessario per poter documentare il sostenimento delle spese relative alle trasferte, e per l'impresa, rappresenta il documento che consente di beneficiare della deducibilità del relativo costo ai fini delle imposte dirette e per usufruire, ove possibile, del diritto alla detrazione dell'Iva.

Resta da chiarire quali effetti potrebbe produrre una “alterazione” della nota spese, o una produzione “falsa” della nota spese, da parte del dipendente, in relazione ai profili giuslavoristici.

Nella recente prassi aziendale, sovente capita di leggere negli accordi che autorizzano la trasferta del dipendente il seguente inciso “ogni falsificazione o errata indicazione nella nota spese è responsabilità del dipendente che la compila e può essere perseguita con provvedimenti previsti dal diritto del lavoro fino al licenziamento”.

Ci si chiede dunque se l'inosservanza della “clausola” *de qua* possa dar luogo all'applicazione di sanzioni disciplinari, modulate in modo proporzionale secondo il criterio della gravità dell'infrazione.

Sul punto si segnala una interessante sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Lavoro, del 9 maggio 2012, n. 7096¹⁹, avente ad oggetto la disamina del licenziamento di un lavoratore per avere richiesto ed in parte ottenuto rimborsi per trasferte non effettuate.

La Corte di Cassazione in questa occasione ha rammentato, sulla base di un filone giurisprudenziale consolidato, che “In tema di licenziamento per giusta causa, ai fini della proporzionalità tra addebito e recesso, rileva ogni condotta che, per la sua gravità, possa scuotere la fiducia del datore di lavoro e far ritenere la continuazione del rapporto pregiudizievole agli scopi aziendali, essendo determinante, in tal senso, la potenziale influenza del comportamento del lavoratore, su-

scettibile, per le concrete modalità e il contesto di riferimento, di porre in dubbio la futura correttezza dell'adempimento, denotando scarsa inclinazione all'attuazione degli obblighi in conformità a diligenza, buona fede e correttezza; spetta al giudice di merito valutare la congruità della sanzione espulsiva, non sulla base di una valutazione astratta dell'addebito, ma tenendo conto di ogni aspetto concreto del fatto, alla luce di un apprezzamento unitario e sistematico della sua gravità, rispetto ad un'utile prosecuzione del rapporto di lavoro, assegnandosi rilievo alla configurazione delle mancanze operata dalla contrattazione collettiva, all'intensità dell'elemento intenzionale, al grado di affidamento richiesto dalle mansioni, alle precedenti modalità di attuazione del rapporto, alla durata dello stesso, all'assenza di pregresse sanzioni, alla natura e alla tipologia del rapporto medesimo”²⁰.

In effetti, a norma dell'art. 2104 c.c., rubricato “diligenza del prestatore di lavoro”, viene espressamente previsto che “Il prestatore di lavoro deve usare la diligenza richiesta dalla natura della prestazione dovuta, dall'interesse dell'impresa e da quello superiore della produzione nazionale. Deve inoltre osservare le disposizioni per l'esecuzione e per la disciplina del lavoro impartite dall'imprenditore e dai collaboratori di questo dai quali gerarchicamente dipende”.

Qualora il dipendente non abbia adempiuto agli obblighi di diligenza, questo potrà essere sanzionato sia sotto il profilo disciplinare, sia sotto il profilo risarcitorio. I parametri di riferimento sono diversi.

Nel primo caso, il datore di lavoro potrà applicare la sanzione disciplinare solo nel caso in cui, l'infrazione del dovere di diligenza faccia venir meno il rapporto fiduciario, e di guisa, giustifichi l'esercizio del potere disciplinare.

Nel secondo caso, il datore di lavoro potrà esercitare l'azione risarcitoria solo qualora il dipendente, abbia colposamente infranto il dovere di diligenza.

In caso di richiesta di rimborso spese per trasferte non effettuate potrebbe paventarsi una giusta causa di licenziamento.

Tra l'altro, come chiarito dalla giurisprudenza, la giusta causa è “nozione legale” ed il giudice non

¹⁸ Infine si segnali che con la circ. n. 141/E del 4 giugno 1998, in banca dati “fisconline”, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che i rimborsi chilometrici sono indeducibili ai fini IRAP.

¹⁹ In banca dati “fisconline”.

²⁰ Cfr. Cass 13 febbraio 2012, n. 2013 e, precedentemente, in senso analogo, *inter alia*, Cass. 21 giugno 2011, n. 13574; Cass. 7 aprile 2011, n. 7948; Cass. 2 marzo 2011, n. 5095; Cass. 18 febbraio 2011, n. 4060.

è vincolato dalle previsioni del contratto collettivo.

Il giudice, infatti, può ritenere la sussistenza della giusta causa per un grave inadempimento o per un grave comportamento del lavoratore contrario alle norme della comune etica o del comune vivere civile qualora tale grave inadempimento o tale grave comportamento, abbia fatto venire meno il rapporto fiduciario tra datore di lavoro e lavoratore.

Per altro verso, può escludere altresì che il comportamento del lavoratore costituisca di fatto una giusta causa, pur essendo qualificato tale dal contratto collettivo, in considerazione delle circostanze concrete che lo hanno caratterizzato²¹.

La Corte di Cassazione ha ribadito che “in tema di licenziamento per giusta causa o per giustificato motivo soggettivo, il giudizio di proporzionalità o adeguatezza della sanzione all’illecito commesso - istituzionalmente rimesso al giudice del merito - si sostanzia nella valutazione della gravità dell’inadempimento imputato al lavoratore in relazione al concreto rapporto e a tutte le circostanze del caso, dovendo tenersi al riguardo in considerazione la circostanza che l’inadempimento, ove provato dal datore di lavoro in assolvimento dell’onere su di lui incombente L. n. 604 del 1966, ex art. 5, deve essere valutato tenendo conto della specificazione in senso accentuativo a tutela del lavoratore rispetto alla regola generale della “non scarsa importanza” di cui all’art. 1455 cod. civ., sicché l’irrogazione della massima sanzione disciplinare risulta giustificata solamente in presenza di un notevole inadempimento degli obbli-

ghi contrattuali ovvero addirittura tale da non consentire la prosecuzione neppure provvisoria - durante il periodo di preavviso - del rapporto”²². Alla luce della giurisprudenza riportata si può immaginare che laddove venga prodotta dal dipendente una **nota spese “falsa”**, questo comportamento possa far sussistere una giusta causa di licenziamento riscontrabile in quella rottura indeffettibile del rapporto fiduciario che deve sussistere tra lavoratore e datore di lavoro²³.

Nella differente ipotesi di “alterazione” della nota spese, il datore di lavoro, vagliato il criterio soggettivo della colpa, potrà invece esercitare l’azione risarcitoria²⁴.

4. Profili penali relativi alla alterazione della nota spese

Il dipendente (ovvero, il lavoratore autonomo) che, avendo effettivamente compiuto una missione fuori sede, **richieda “falsamente” il rimborso delle spese** sostenute per il trasferimento commette il delitto di truffa ex art. 640 del c.p.²⁵.

In questo caso non sarà ipotizzabile un falso punibile in quanto la falsità ideologica in atti privati non è prevista come reato.

Nella formulazione dell’art. 640 c.p. si evince che la condotta tipica che integra il delitto di truffa è consistente nella realizzazione di artifici o raggiri. In relazione alle condotte rilevanti, l’artificio consiste nel far apparire come vera una situazione che non trova riscontro nei fatti, in tal modo agendo sulla realtà esterna, mentre il raggio agisce sulla psiche del soggetto, e consiste in un di-

²¹ Cfr. Cass. 18 febbraio 2011, n. 4060.

²² Cfr. Cass. 14 gennaio 2003, n. 444; Cass. 25 febbraio 2005, n. 3994; Cass. 16 maggio 2006, n. 11430; Cass. 24 luglio 2006, n. 16864; Cass. 10 dicembre 2007, n. 25743; Cass. 22 marzo 2010, n. 6848; Cass. 21 giugno 2011, n. 13574.

²³ Cfr. art. 2119 c.c.: “Ciascuno dei contraenti può recedere dal contratto prima della scadenza del termine, se il contratto è a tempo determinato, o senza preavviso, se il contratto è a tempo indeterminato, qualora si verifichi una causa che non consenta la prosecuzione, anche provvisoria, del rapporto. Se il contratto è a tempo indeterminato, al prestatore di lavoro che recede per giusta causa compete l’indennità indicata nel secondo comma dell’articolo precedente. Non costituisce giusta causa di risoluzione del contratto il fallimento dell’imprenditore o la liquidazione coatta amministrativa dell’azienda”.

²⁴ La Corte di Cassazione, con la sentenza del 25 ottobre 2011, n. 22129, in banca dati “fisconline”, in accoglimento del ricorso presentato dal cassiere di una catena di distribuzione,

ha annullato il licenziamento che era stato irrogato al lavoratore per aver accreditato sulla *fidelity card* i punti spesa maturati da terzi clienti. La decisione segna un orientamento di segno contrario consolidato nella giurisprudenza di merito.

²⁵ Cfr. art. 640 c.p.: “[1] Chiunque, con artifici o raggiri, inducendo taluno in errore, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da euro 51 a euro 1.032. [2] La pena è della reclusione da uno a cinque anni e della multa da euro 309 a euro 1.549: 1) se il fatto è commesso a danno dello Stato o di un altro ente pubblico o col pretesto di far esonerare taluno dal servizio militare; 2) se il fatto è commesso ingenerando nella persona offesa il timore di un pericolo immaginario o l’erroneo convincimento di dovere eseguire un ordine dell’Autorità. [3] Il delitto è punibile a querela della persona offesa, salvo che ricorra taluna delle circostanze previste dal capoverso precedente o un’altra circostanza aggravante”.

scorso o ragionamento da parte del truffatore che è volto a creare un falso convincimento nella “vittima”.

L’artificio o il raggirio richiesti per la sussistenza del reato *de qua* possono consistere anche nel **si-lenzio “maliziosamente” serbato** su alcune circostanze da parte di chi abbia il dovere di farle conoscere.

Tale condotta introduce una serie causale che porta agli eventi di ingiusto profitto con altrui danno passando attraverso l’induzione in errore; e che l’induzione in errore pur rappresentando il modo in cui si manifesta il nesso causale, non lo esaurisce.

Come rilevato sul punto dalla Corte di Cassazione con la sent. n. 155 del 29 settembre 2011²⁶ “Dottrina e giurisprudenza tradizionalmente concordano nel rilevare che il passaggio dall’errore agli eventi consumativi deve essere contrassegnato da un elemento sottaciuto dal legislatore, costituito dal comportamento “collaborativo” della vittima che per effetto dell’induzione arricchisce l’artefice del raggirio e si procura da sé medesimo danno”.

La collaborazione della vittima per effetto del suo errore rappresenta in altri termini il requisito indispensabile perché ingiusto profitto e danno possano dirsi determinati dalla condotta fraudolenta dell’agente.

Questo costituisce il tratto differenziale del reato in esame rispetto ai fatti di mera spoliazione da un lato, ai reati con collaborazione della vittima per effetto di coartazione dall’altro. La Corte di Cassazione specifica come tradizionalmente questo requisito implicito (ma essenziale) della truffa, quale fatto di arricchimento a spese di chi dispone di beni patrimoniali, realizzato tramite induzione in errore ed inganno, è definito “atto di disposizione patrimoniale”. La definizione è tuttavia imprecisa, nel senso che apparentemente evoca categorie civilistiche rispetto alle quali è impropria.

Dalla lettura della norma non si evince nulla che consente difatti di “restringere l’ambito della “collaborazione carpitata mediante inganno” ad un atto di disposizione da intendersi nell’accezione rigorosa del diritto civile e di escludere, all’inverso, che il profitto altrui e il danno proprio o di colui del cui patrimonio l’ingannato può legittimamen-

te disporre, sia realizzato da costui mediante una qualsiasi attività rilevante per il diritto, consapevole e volontaria ma determinata dalla falsa rappresentazione della realtà in lui indotta”²⁷.

In altre parole, perché possa integrarsi il delitto di truffa occorre un comportamento del soggetto ingannato che sia frutto dell’errore in cui è caduto per fatto dell’agente e dal quale derivi causalmente una modificazione patrimoniale, a ingiusto profitto del reo e a danno della vittima.

L’**“atto di disposizione”** ben può consistere, per tali ragioni, in un permesso o assenso, nella mera tolleranza o in una *traditio*, in un atto materiale o in un fatto omissivo: quello che conta è che sia un atto volontario, causativo di ingiusto profitto altrui a proprio danno e determinato dall’errore indotto da una condotta artificiosa²⁸.

Dalle riflessioni *supra* riportate si evince che, qualora il dipendente o il lavoratore autonomo (o il soggetto autorizzato a svolgere la trasferta) ponga in essere una falsa rappresentazione dei costi sostenuti nell’adempimento della trasferta, incorre nel delitto di truffa.

Risulta innegabile il fatto che produrre note spese “false”, o comunque “alterate”, col fine di incassare somme di denaro non altrimenti dovute, provoca un decremento del patrimonio aziendale. Tale decremento quindi rappresenta il danno che l’azienda ha subito a causa degli artifici o raggiri posti in essere dal soggetto che emette la nota spese.

5. Conclusioni

In base a tutto quanto sopra argomentato, le imprese spesso preferiscono erogare rimborsi spese ai propri dipendenti, in quanto il **rimborso spese beneficia di un regime fiscale di deducibilità** in capo all’impresa più favorevole ed entro certi limiti non costituisce reddito in capo al lavoratore che lo percepisce. Diversamente, il costo per l’acquisto di un’autovettura sconta dei limiti di deducibilità molto stringenti che rendono l’operazione poco conveniente per l’impresa.

A tale proposito, le modalità con cui i rimborsi spese e le indennità chilometriche, percepite per trasferte e missioni, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente sono disciplinate dall’art. 51, co. 5, Tuir. A tale riguardo, il legislatore

²⁶ In banca dati “fisconline”.

²⁷ Cfr. Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del Massimario, Rassegna della giurisprudenza penale di legittimità, anno 2012, pag. 22.

²⁸ Cass. Pen., sent. n. 155 del 29 settembre 2011, in banca dati “fisconline”.

consente di scegliere tra diversi sistemi di rappresentazione del rimborso spese, con delle soglie entro le quali il rimborso non costituisce reddito per il dipendente. Il rimborso chilometrico, invece, non costituisce mai reddito se opportunamente documentato.

In relazione alla posizione dell'impresa, le disposizioni *ex art. 95, co. 3, Tuir*, dettano le regole in riferimento alla deducibilità dal reddito d'impresa del costo delle trasferte relative al dipendente. Per ritenere tali spese deducibili occorre innanzitutto che queste siano sostenute in modo coerente con le esigenze della trasferta, nel rispetto del principio di inerenza cui all'*art. 109 Tuir*. Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi sono deducibili entro un certo ammontare giornaliero, mentre i costi chilometrici sostenuti per l'utilizzo del proprio autoveicolo sono determinati in base a delle tariffe pubblicate dall'ACI in relazione alla potenza e al tipo di veicolo.

La nota spese, nelle sue differenti formule di compilazione, rappresenta per i dipendenti lo strumento necessario per poter documentare il sostenimento delle spese relative alle trasferte, e per l'impresa, rappresenta il documento che consente di beneficiare della deducibilità del relativo costo ai fini delle imposte dirette e per usufruire, ove possibile, del diritto alla detrazione dell'Iva. Secondo la giurisprudenza di legittimità, laddove venga prodotta dal dipendente una nota spese

“falsa”, questo comportamento possa far sussistere una giusta causa di licenziamento riscontrabile in quella rottura indefettibile del rapporto fiduciario che deve sussistere tra lavoratore e datore di lavoro. Nella differente ipotesi di “alterazione” della nota spese, il datore di lavoro, vagliato il criterio soggettivo della colpa, potrà invece esercitare l'azione risarcitoria.

Infine, con riferimento ai profili penalistici, il dipendente o il lavoratore autonomo che, avendo effettivamente compiuto una missione fuori sede, richieda “falsamente” il rimborso delle spese sostenute per il trasferimento commette il delitto di truffa *ex art. 640 del c.p.* Alla luce del miglior orientamento della Suprema Corte di Cassazione, affinché possa integrarsi il delitto di truffa occorre un comportamento del soggetto ingannato che sia frutto dell'errore in cui è caduto per fatto dell'agente e dal quale derivi causalmente una modificazione patrimoniale, a ingiusto profitto del reo e a danno della vittima. L'“atto di disposizione” deve consistere in un atto volontario, causativo di ingiusto profitto altrui a proprio danno e determinato dall'errore indotto da una condotta artificiosa. Ne consegue che, il produrre delle note spese “false”, o comunque “alterate”, col fine di incassare delle somme non altrimenti dovute, provoca innegabilmente un decremento del patrimonio aziendale, che rappresenta il danno che l'azienda ha subito a causa degli artifici o raggiri posti in essere dal soggetto che emette la nota spese.