

DECRETO FISCALE L'interpretazione autentica dell'art. 51, commi 5 e 6, TUIR

Definito un confine certo tra trasferta e trasfertismo

Claudio Boller

Consulente del Lavoro in Treviso

Sembrerebbe che finalmente si sia posto un punto definitivo sull'annosa questione, che per anni ha visto contrapposto l'Inps verso aziende e dottrina, di come identificare correttamente i lavoratori trasfertisti da quelli in normale trasferta.

Il legislatore è infatti intervenuto con una interpretazione autentica che definisce in maniera univoca quali siano le condizioni obbligatorie per la determinazione del reddito dei dipendenti trasfertisti, con buona pace dell'Inps e degli ispettori.

Infatti, la legge di conversione del Decreto Legge n. 193/2016 (Legge n. 225 del 1° dicembre 2016 (G.U. 2 dicembre 2016, n. 282), introduce l'art. 7 quintes che, finalmente, fornisce l'interpretazione autentica in merito alla distinzione tra lavoratore in trasferta e lavoratore trasfertista, prevista dall'art. 51 ai commi 5 e 6 del DPR 917/1986 cd. Tuir.

Premesso che tutte le somme e i valori in genere percepiti dal



lavoratore a qualsiasi titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, rientrano nel reddito imponibile (Principio di omnicomprensività della retribuzione), il Testo Unico prevede delle eccezioni specificate e tassative che esulano in parte o in tutto alla formazione del reddito fiscale e, conseguentemente, contributivo.

Mentre le indennità di trasferta, all'interno di determinati parametri, sono totalmente esenti, per le indennità erogate ai trasfertisti si applica l'esonero del 50% dell'importo fisso erogato; si capisce quindi che ai fini dei costi è particolarmente rilevante poter capire quando un lavoratore stia svolgendo una mera trasferta da quando sia un vero e proprio trasfertista.

Una recente sentenza (Cass., 17 febbraio 2016, n.3066), interpretando il tenore letterale

dell'art. 51 comma 6 Tuir, ha definito i trasfertisti come coloro i quali espletano la propria prestazione lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi da quello della sede o di altro stabilimento aziendale, considerando decisive, al fine di individuare il corretto regime fiscale e contributivo applicabile, le concrete caratteristiche di esplicitazione della prestazione (cioè resa in luoghi sempre variabili e diversi, e non invece le modalità di corresponsione (il carattere di continuità).

Sul filone della sentenza si è innestata anche l'interpretazione autentica del legislatore, che introduce tre parametri necessari e contestuali, che permettono la corretta definizione di chi sia il lavoratore trasfertista e, per esclusione, si ottiene anche la definizione di chi sia di

conseguenza il lavoratore in trasferta.

CARATTERISTICHE DA INDIVIDUARE SIMULTANEAMENTE

- a) la mancata indicazione della sede di lavoro all'interno del contratto o della lettera di assunzione
- b) lo svolgimento di una attività lavorativa tale per cui venga richiesta la continua mobilità del lavoratore
- c) la corresponsione al dipendente, per l'attività lavorativa svolta in luoghi sempre variabili e diversi rispetto la sede aziendale, di un importo a titolo o di indennità o di maggiorazione retributiva, erogato in misura fissa.

Quindi, se nel Testo Unico si faceva riferimento ad una generica condizione contrattuale, ovvero l'applicazione ai lavoratori "tenuti per contratto" a svolgere la prestazione in luoghi sempre variabili e diversi, ora viene data una più rigorosa affermazione, spostando l'attenzione sulla mancata volontaria indicazione in contratto di uno o più luoghi specifici della prestazione, punto a) dell'interpretazione.

Sul punto si ricorda che il D.Lgs. n. 152/1997 (obbligo del datore di lavoro di informare il lavoratore delle condizioni applicabili al contratto o al rapporto di lavoro), all'art.1 prevede l'obbligo di indicare nella lettera di assunzione il luogo di lavoro o, in mancanza di un luogo di lavoro fisso o predominante, l'indicazione che il lavoratore sia occupato in luoghi diversi, nonché la sede o il domicilio del datore di lavoro. A sottolineare quindi che una indicazione contrattuale comunque va data sempre.

Risulta interessante anche

quanto previsto al punto c), se prima infatti veniva previsto il carattere "anche delle continuità" delle somme corrisposte al lavoratore per l'attività svolta in trasferta, ora l'interpretazione risulta essere molto più stringente, stabilendo che vengono considerati solamente gli importi erogati in "misura fissa" a prescindere dal fatto che il lavoratore si trovasse effettivamente in trasferta ed a prescindere del luogo di destinazione della trasferta.

A ben guardare comunque, già il Ministero del Lavoro (Ministero del Lavoro, nota n. 25 del 20 giugno 2008) e successivamente l'Inps (Inps messaggio n. 27751 del 5 dicembre 2008), avevano dato una simile definizione del lavoratore trasfertista, la vera novità, rispetto alle posizioni assunte agli enti, consiste nel fatto che le condizioni a) b) e c) devono sussistere necessariamente contemporaneamente.

IMPORTANTE

Nel caso in cui anche una sola delle tre condizioni non sia rispettata, sugli importi percepiti al lavoratore spetterà sempre il trattamento previsto per le indennità di trasferta, così come riscontrabile dal comma 5 dell'art. 51 TUIR e non il regime previsto dal comma 6 dei trasfertisti.

Pertanto, mutatis mutandis, si può definire lavoratore in trasferta, con tutte i benefici fiscali e contributivi assegnati alle eventuali indennità retributive riconosciute allo stesso, quel lavoratore che, nello svolgimento di una prestazione al di fuori dell'ambito aziendale, sia privo

anche solo di una dei tre elementi sopra riportati.

La normativa e la sua interpretazione autentica, nulla dicono in merito alle attività svolte dai trasfertisti all'interno del comune della sede lavorativa, non ponendo alcuna distinzione rispetto a quelle svolte al di fuori del comune, permettendo perciò la possibilità di riconoscere l'agevolazione fiscale per i lavoratori trasfertisti a prescindere dal comune ove venga svolta l'attività.

Attenzione però, in quanto il Testo unico, che non ha subito modificazioni, per i lavoratori in trasferta specifica espressamente che le indennità ed i rimborsi delle spese per attività svolte nell'ambito comunale soggiacciono totalmente all'imposizione fiscale.

Retroattività della norma

Trattandosi di interpretazione autentica, la stessa ha effetto anche per le situazioni pregresse, incidendo sugli importi fino ad oggi erogati.

La norma infatti, producendo effetti retroattivi, comunque nei limiti della prescrizione quinquennale, incide positivamente tanto su eventuali accertamenti amministrativi in corso quanto su quelli già definiti, ma non ancora passati in giudicato, ed anche su quelli per i quali sono state emesse delle ordinanze di ingiunzione, peraltro ancora soggette a gravame.

Se tanto ci da tanto, si può anche affermare che le aziende che fino ad oggi hanno operato in questi anni, applicando l'imposizione fiscale al 50% per quegli importi erogati a lavoratori

definiti trasfertisti, ma privi di uno o di più requisiti previsti ora dall'art.7 quinquies del DL.193/2016, possono legittimamente avere diritto al rimborso delle quote contributive e fiscali versate, considerandole mere trasferte.

Ovviamente ciò è possibile se ed in quanto sia dimostrabile che effettivamente l'indennità di trasferta, non più di trasfertista, sia stata erogata per attività lavorativa svolta, e dimostrabile, al di fuori del comune (Fondazione Studi Consulenti del

Lavoro, approfondimento del 12 dicembre 2016).

Trattandosi di importi erogati sempre tramite cedolino paga, nulla vieta che gli stessi possano essere ri-conteggiati, ora per allora, recuperando a credito, quale compensazione interna a tecnica, le quote tassate e contribuite, ma non dovute, grazie all'effetto retroattivo del D.L. n. 193/2016.

Questo tipo di operazione permetterebbe un recupero molto agevole, per i lavoratori e per le

aziende, senza alcuna indicazione specifica in emens, in quanto la non imputabilità delle somme a suo tempo erogate è dimostrata ex lege, il datore di lavoro cioè non deve portare prove ulteriori a giustificazione della compensazione, salvo ovviamente la veridicità che trattasi effettivamente di trasferta e relativa indennità.

In merito alla prescrizione del credito che si viene a generare, cioè alla determinazione di quanto tempo indietro si può

IL LIBRO UNICO DEL LAVORO VOCE PER VOCE - L'INDENNITÀ DI TRASFERTA

C.C.N.L. Terziario Confcommercio - protocollo aggiuntivo

Mansioni: impiegato ufficio commerciale V° livello

Giorni tre di trasferta, l'azienda riconosce al lavoratore una indennità di € 100,00 al giorno a copertura di tutte le spese sostenute, vitto e alloggio compreso (indennità di trasferta, predisposta in forma libera)

AZIENDA		Wintertango Srl					MESE RETRIBUITO		
LAVORATORE		Fresedo Osvaldo					Novembre 2016		
Qualifica		Livello	Data ass.		Data cess.	Ore contr.	Giorni contr.	Ore lav.	
Impiegato ufficio commerciale		V°	01.10.2015						
	Retrib. Base	Contingenza	Terzo Elem.	Rest. Fondo Est	Ind. Vac. Contr.	Scatti	Totale retribuzione	Retrib. Oraria	
ATTUALE	950,86	521,94	2,17	16,00			1.490,97	8.874,82	
DESCRIZIONE				ORE/GG	BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE	DESCRITTIVE	
Compenso retributivo				25		1.433,63			
Festività infrasettimanale				01		57,34			
Festività cadente di domenica				01		57,34			
Diaria di trasferta				03	100,00	300,00			
Add. regionale							18,10		
Add. Comunale							7,28		
Add. Comunale acc.							3,30		

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
M	M	G	V	S	D	L	M	M	G	V	S	D	L	M	M	G	V	S	D	L	M	M	G	V	S	D	L	M	M
F	8	8	8	/	F	8	8	8	8	8	/	/	8	8	8	8	8	5	/	8	8	8	8	8	/	/	8	8	8

Legenda: F=Festivo - FE=Ferie						
RETRIB. LORDA		IMPONIBILE CONTRIB.	CONTRIBUTI C/DIP		IMPONIBILE FISCALE	IRPEF netta
1.848,31		1.708,87*	157,05		1.551,82	218,15
FIRMA PER RICEVUTA					ARR. MESE	STIPENDIO NETTO
					0,43	1.444,00

*Compenso retributivo + Festività + Diaria di trasferta eccedente 46,48 euro al giorno

andare per recuperare gli importi versati in eccesso, la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro afferma in questo caso che si tratta di prescrizione ridotta quinquennale.

In tal senso si richiama quanto previsto dall'art. 8 DPR 818/1957, in base al quale i contributi o le quote di contributo indebitamente versate, non sono computabili agli effetti del diritto alle prestazioni e della misura di esse e sono rimborsabili al datore di lavoro anche per la quota trattenuta al lavoratore, al quale deve essere restituita. Rimangono tuttavia acquisiti alle singole gestioni e sono computabili agli effetti sopra indicati i contributi per i quali l'accertamento dell'indebito versamento sia posteriore di oltre cinque anni alla data in cui il versamento stesso è stato effettuato.

L'indennità di trasferta

Generalmente è la contrattazione collettiva di settore a stabilire le spettanze economiche inerenti la trasferta: solitamente viene corrisposta un'indennità di trasferta - cosiddetta diaria - volta a compensare il disagio sostenuto dal lavoratore a causa dello spostamento. Nulla vieta però che il datore di lavoro, di sua spontanea volontà, possa prevedere un importo a titolo di indennità di trasferta.

Il comma 5 dell'art.51 del Tuir

individua tre differenti modalità per determinare l'indennità di trasferta spettante al dipendente:

- › **A piè di lista:** il datore di lavoro rimborsa tutte le spese analiticamente elencate e giustificate; Le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, debitamente documentate, non concorrono a formare il reddito, mentre le "altre" ulteriori spese, anche se non documentate ma comunque analiticamente dettagliate, non concorrono a formare il reddito fino alla soglia di €15,49 (€25,82 per le trasferte all'estero);
- › **Forfetario:** viene corrisposta una diaria di trasferta fissa giornaliera, a compensazione di tutte le spese, non concorrente a formare il reddito del lavoratore fino alla cifra di €46,48 al giorno (€77,47 per le trasferte all'estero), escluse le spese di viaggio e di trasporto;
- › **Misto:** viene previsto un sistema che da una parte riconosce al lavoratore le spese a piè di lista e contemporaneamente affianca una indennità di trasferta secondo il metodo forfetario; si possono distinguere tre fattispecie: la soglia di non deducibilità fiscale è di € 46,48 se le spese di vitto e alloggio rimangono in capo al lavoratore, l'importo si riduce di un terzo e quindi €30,99 qualora sia rimborsato o il vitto

o l'alloggio, ed ulteriormente ridotto di un terzo e pertanto ad €15,49 qualora siano rimborsate al lavoratore entrambe.

Si può scegliere liberamente quale delle tre modalità che si preferisce, considerando comunque che la scelta della modalità deve essere effettuata con riferimento a ciascuna specifica trasferta e se la stessa riguarda più giornate, la modalità adottata deve essere mantenuta sino alla fine della trasferta considerata.

Nulla vieta erogare importi a titolo di trasferta eccedenti le soglie sopra indicate, ma in tal caso la parte eccedente sarà totalmente imponible.

L'indennità del trasfertista

Il comma 6 dell'art. 51 Tuir, rivisto dal combinato disposto dell'art. 7 quintes DL. 193/2016, prevede che, ai lavoratori trasfertisti (con tutti e tre i requisiti soddisfatti quindi) è possibile erogare una indennità od una maggiorazione di retribuzione, il cui importo concorre a formare il reddito di lavoro, per il 50 per cento del suo ammontare.

Come abbiamo già sottolineato, per poter parlare di lavoratore trasfertista è richiesta la concorrenza dei tre fattori: la mancata indicazione nel contratto della sede di lavoro, lo svolgimento di un'attività

INDENNITÀ DI TRASFERTA CON SISTEMA MISTO

Voce	Senza rimborso analitico di vitto/alloggio	Rimborso analitico di vitto o alloggio	Rimborso analitico sia del vitto sia dell'alloggio
Trasferta Italia	€ 46,48	€ 30,99	€ 15,49
Trasferta estero	€ 77,47	€ 51,65	€ 25,82

IL LIBRO UNICO DEL LAVORO VOCE PER VOCE - L'INDENNITÀ DEL TRASFERTISTA

C.C.N.L. Terziario Confcommercio - protocollo aggiuntivo

Mansioni: operatore di vendita Viaggiatore di II° categoria

Diaria fissa di Trasfertista contrattualmente pattuita € 1.500 x 12 mensilità

DATORE DI LAVORO		WINTERTANGO Srl					MESE RETRIBUITO		
LAVORATORE		Canaro Francesco					Novembre 2016		
Qualifica			Livello	Data ass.	Data cess.	Ore contr.	Giorni contr.	Ore lav.	
Viaggiatore piazzista add. vendite			II°	01.01.2013		168	26	168	
ATT. PREC.	Retrib. Base	Contingenza	Terzo Elem.	Rest. Fondo Est.	Ind. Vac. Contr.	Scatti	Totale retribuzione	Retrib. Oraria	
	845,17	526,11	2,17	16,00		14,46	1.403,91	8,35660	
DESCRIZIONE				ORE/GG	BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE	DESCRITTIVE	
Compenso retributivo				25		1.349,91			
Festività infrasettimanale				01		53,99			
Festività cadente di domenica				01		53,99			
Lavoro straordinario 15%				5	9,61	48,05			
Spese sostenute, documentate ed autorizzate						155,00			
Multe stradali							108,00		
Diaria fissa di trasfertista				26		1.500,00			
Storno provvigioni in acconto							500,00		
Provvigioni maturate						700,00			
Addizionale Regionale							27,31		

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
M	M	G	V	S	D	L	M	M	G	V	S	D	L	M	M	G	V	S	D	L	M	M	G	V	S	D	L	M	M
F	8	8	8	/	F	8	8	8	8	8	/	/	8	8	8	8	8	5	/	8	8	8	8	8	/	/	8	8	8

Legenda: F=Festivo - FE=Ferie				
RETRIB. LORDA	IMPONIBILE CONTRIB.	CONTRIBUTI C/DIP	IMPONIBILE FISCALE	IRPEF netta
3.252,94	2.455,94*	225,70	2.230,24	0,00
FIRMA PER RICEVUTA				
			ARR. MESE	STIPENDIO NETTO
			0,31	2.489,00

* Compenso retributivo + Festività + Straordinario + Provvigioni + 50% Diaria trasfertista

lavorativa che richieda la continua mobilità, la corresponsione di una indennità in misura fissa.

Logica conseguenza è che la condizione di trasfertista può essere determinata unicamente volontariamente, prevedendo a priori la presenza di tutti i tre fattori, senza quindi che vi sia possibilità, in sede ispettiva, di imporre una difforme interpretazione delle eventuali indennità di trasferta utilizzate.

L'assoggettamento a contribuzione e tassazione del 50% dell'importo destinato ad indennità fissa del trasfertista, comporta un importante alleggerimento economico per la parte rimanente che, conseguentemente, risulta esente totalmente ma comunque deducibile per l'impresa.

Attenzione però alle somme corrisposte, se infatti venisse rilevato che anche solo uno dei tre

parametri fosse mancante, decadrebbe l'agevolazione fiscale e contributiva applicata all'indennità di trasfertista, con la conseguenza che tali importi rientrerebbero nel concetto di infedele registrazione del LUL, punita ai sensi e per gli effetti della legge n. 133/2008 (art. 39 comma 7, legge n. 133/2008 così come modificata dall'art. 22, c. 5, D.Lgs. n. 151/2001), con una sanzione amministrativa da €150

ad €1.500 euro, da €500 ad €3.000 euro o da €1.000 ad €6.000 a seconda dei casi, violazione per più di cinque lavoratori oppure superiore a sei mesi, e più di dieci lavoratori oppure superiore a dodici mesi.

In linea di principio, ai lavoratori trasfertisti, poiché già percepiscono una indennità specifica, non dovrebbe essere possibile riconoscere anche una indennità di trasferta.

Tuttavia non è un divieto assoluto, pertanto se con riferimento ad uno o più incarichi specifici, sono riscontrabili tutte le condizioni previste per le trasferte di cui al comma 5 Art.51 Tuir, potrebbe configurarsi la possibilità di riconoscere al lavoratore, anche ed in aggiunta il regime delle indennità e dei rimborsi spese riferibili a quegli incarichi, tipici del lavoratore in trasferta.

Si ricorda infine che, per effetto dell'armonizzazione delle basi imponibili, fiscali e contributiva, ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. n. 314/1997, l'obbligazione contributiva sulle somme erogate ai lavoratori trasferisti deve essere calcolata sull'ammontare così come definito ai fini fiscali (INPS, circ. 24.12.21997, n. 263; INAIL, circ. 30.3.1998, n. 19) e pertanto sulla quota del 50% non esente. ●