

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 23/02/2017

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/39091-qualre-trattamento-riservare-ai-lavoratori-dipendenti-trasfertisti>

Autore: Fabio Saverio Romito

Quale trattamento riservare ai lavoratori dipendenti trasferiti?

Quale trattamento riservare ai lavoratori dipendenti trasferiti alla luce della novella legislativa apportata con la legge n.225/2016.

Nell'ambito della fiscalità del lavoro, fra i temi oggetto di maggiore dibattito fra la Giurisprudenza della Corte di Cassazione e l'Amministrazione finanziaria, deve certamente includersi quello del trattamento da riservare ai fini IRPEF agli emolumenti riconosciuti dal datore di lavoro al dipendente c.d. "trasferista".

Per qualificare questa particolare categoria di lavoratori, precedentemente all'intervento chiarificatore apportato con la norma interpretativa introdotta dalla legge n.225/2016, l'Amministrazione Finanziaria tendeva per lo più ad utilizzare lo schema previsto dalla circolare del Ministero delle Finanze n.326/1997 recante disposizioni in ordine ai requisiti necessari per poter operare la predetta determinazione.

Essi sono rinvenibili nella mancata indicazione nel contratto o nella lettera di assunzione della sede di lavoro, nel particolare svolgimento dell'attività lavorativa che deve prevedere la continua mobilità del dipendente e nella corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di una indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa e quindi non legata alla singola trasferta.

Nella parte del TUIR destinato alla disciplina del reddito da lavoro dipendente, e cioè il titolo I capo IV, l'art. 51¹ al sesto comma si occupava di enucleare le regole di computazione degli emolumenti

¹ **Art. 51 Determinazione del reddito di lavoro dipendente**

1. Il reddito di lavoro dipendente è costituito da 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. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.

2. Non concorrono a formare il reddito:

a) i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della salute di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e-ter), per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e-ter);

[b)]⁽¹⁾

c) le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di lire 10.240, le prestazioni e le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione; ⁽⁶⁾ c-bis) per i servizi di trasporto ferroviario di persone prestati gratuitamente, si assume, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti, l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/chilometro, desunto dal Conto nazionale dei trasporti e stabilito con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, per una percorrenza media convenzionale, riferita complessivamente ai soggetti di cui al comma 3, di 2.600 chilometri. Il decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti è emanato entro il 31 dicembre di ogni anno ed ha effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data della sua emanazione.

d) le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici;

e) i compensi reversibili di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'articolo 47;

f) l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 65 da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'articolo 12;

f-bis) le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la frequenza degli asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari.⁽²⁾

g) il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a lire 4 milioni, a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione; qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione;

[g-bis)]⁽³⁾

h) le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'articolo 10 e alle condizioni ivi previste, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie di cui allo stesso articolo 10, comma 1, lettera b). Gli importi delle predette somme ed erogazioni devono essere attestate dal datore di lavoro;

i) le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.

i-bis) le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invaldità, la vecchiaia ed i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive della medesima, per il periodo successivo alla prima scadenza utile per il pensionamento di anzianità, dopo aver maturato i requisiti minimi secondo la vigente normativa.

2-bis. Le disposizioni di cui alle lettere g) e g-bis) del comma 2 si applicano esclusivamente alle azioni emesse dall'impresa con la quale il contribuente intrattiene il rapporto di lavoro, nonché a quelle emesse da società che direttamente o indirettamente, controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. La disposizione di cui alla lettera g-bis) del comma 2 si rende applicabile esclusivamente quando ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

a) che l'opzione sia esercitabile non prima che siano scaduti tre anni dalla sua attribuzione;

b) che, al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti quotata in mercati regolamentati;

c) che il beneficiario mantenga per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente. Qualora detti titoli oggetto di investimento siano ceduti o dati in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni dalla loro assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione in garanzia.

3. Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9. Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. 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; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

4. Ai fini dell'applicazione del comma 3:

a) per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente;

b) in caso di concessione di prestiti si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi. Tale disposizione non si applica per i prestiti stipulati anteriormente al 1 gennaio 1997, per quelli di durata inferiore ai dodici mesi concessi, a seguito di accordi aziendali, dal datore di lavoro ai dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni o a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto-legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172;

c) per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Per i fabbricati concessi in concessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30 per cento della predetta differenza. Per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato.

4-bis. Ai fini della determinazione dei valori di cui al comma 1, per gli atleti professionisti si considera altresì il costo dell'attività di assistenza sostenuta dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi, nella misura del 15 per cento, al netto delle somme versate dall'atleta professionista ai propri agenti per l'attività di assistenza nelle medesime trattative.⁽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 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio,

destinati al personale dipendente trasfertista, prevedendo che concorrono al formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare solo determinate indennità, maggiorazioni o premi.

La disposizione in parola, poi, rinviava ad un decreto interministeriale la determinazione delle categorie di lavoratori oggetto del provvedimento e le condizioni di applicabilità della stessa.

Prima della novella apportata dal DL 193/2016, si poteva qualificare come “indennità di trasferta” quella spettante al lavoratore che più o meno occasionalmente veniva destinato a svolgere una attività fuori dalla propria sede di lavoro. Di converso, l’indennità spettante ai trasfertisti non è legata alla singola trasferta ma si considera attribuita, in forza del contratto di lavoro sottoscritto dal dipendente, per tutti i giorni retribuiti senza considerare se effettivamente lo stesso si sia recato in trasferta né tanto meno in ragione del luogo della stessa.

In particolare v’è da evidenziare che per rientrare in tale agevolazione devono verificarsi contestualmente le seguenti condizioni:

a) mancata indicazione nel contratto e/o lettera di assunzione della sede di lavoro;

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, elevate a lire 50.000 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.

6. Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, i premi agli ufficiali piloti dell'Esercito italiano, della Marina militare e dell'Aeronautica militare di cui all'articolo 1803 del codice dell'ordinamento militare, i premi agli ufficiali piloti del Corpo della Guardia di finanza di cui all'articolo 2161 del citato codice, nonché le indennità di cui all'articolo 133 del decreto del Presidente della Repubblica 15 dicembre 1959, n. 1229 concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, possono essere individuate categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della presente disposizione. ⁽⁶⁾

7. Le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a lire 3 milioni per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e 9 milioni per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la presente disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se in caso di contemporanea erogazione delle suddette indennità.

8. Gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50 per cento. Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento nonché il 50 per cento delle maggiorazioni percepite fino alla concorrenza di due volte l'indennità base. Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. L'applicazione di questa disposizione esclude l'applicabilità di quella di cui al comma 5. ⁽⁷⁾

9. Gli ammontari degli importi che ai sensi del presente articolo non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente possono essere rivalutati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, quando la variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati relativo al periodo di dodici mesi terminante al 31 agosto supera il 2 per cento rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno 1998. A tal fine, entro il 30 settembre, si provvede alla ricognizione della predetta percentuale di variazione. Nella legge finanziaria relativa all'anno per il quale ha effetto il suddetto decreto si farà fronte all'onere derivante dall'applicazione del medesimo decreto.

- b) svolgimento di una attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
- c) corresponsione al dipendente di una indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta.

Individuare precisamente la disciplina afferente alle ipotesi previste dai commi 5 e 6 dell'art. 51 è quindi di fondamentale importanza per determinare precisamente il differente regime fiscale e contributivo che si dovrà applicare all'una o all'altra fattispecie.

Ad esempio, in caso di trasferta fuori del territorio comunale si prevede la completa esenzione fiscale e previdenziale delle relative indennità entro i limiti di 46,48 euro giornaliera, per trasferta in Italia, e di 77,47 euro giornaliera per trasferte all'estero, nessuna esenzione è prevista nel caso in cui il lavoratore svolga la sua attività fuori dalla sede di lavoro abituale ma all'interno del comune di riferimento.

Le indennità corrisposte per il vero e proprio trasfertismo, invece, formano base imponibile ai fini fiscali e previdenziali nella misura del 50% del loro ammontare in quanto proprio il comma 6 dell'art. 51 del Tuir stabilisce che *“le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità.... concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare”*.

Già nel 2008, per provare a fare chiarezza in merito alla differenza fra il comma 5 e il comma 6, il Ministero del Lavoro aveva diramato la nota n. 8287 la quale precisava che la trasferta può ritenersi occasionale solo nel caso in cui l'azienda abbia indicato una specifica sede di lavoro nel contratto. Il tema della distinzione tra trasferta e il trasfertismo, già di per se estremamente complesso e di difficile individuazione, ha dato peraltro luogo nel tempo ad una copiosa produzione giurisprudenziale.

La Cassazione, con una posizione sostanzialmente unanime, ha stabilito a più riprese che per configurare un lavoratore “trasfertista” è sufficiente che egli svolga la prestazione normalmente in luoghi variabili, indipendentemente dall'indicazione nel contratto individuale della sede di lavoro. Infatti, secondo la Suprema Corte, l'esercizio del potere direttivo integra la sussistenza di una condizione contrattuale (sentenze n. 4837/2013, n. 22796/2013, n. 27303/2014, n. 5289/2014, n. 17982/2015, n. 3066/2016).

Il punto centrale esaminato della magistratura, infatti, riposa sull'indagine relativa al luogo della attività, che per sua caratteristica intrinseca deve prestarsi ad essere svolta in posti sempre variabili.

I giudici della Suprema Corte, hanno quindi statuito con diverse pronunce che il mero dato formale della assunzione in una località ben definita non poteva assumere alcuna rilevanza rispetto alla corretta qualificazione della prestazione (e quindi del regime fiscale e previdenziale da adottare) fornita dal lavoratore ².

In aperto contrasto con quanto affermato invece dall'Amministrazione finanziaria (vedi circolare n.326/1997), dunque, la giurisprudenza di merito ha definitivamente stabilito che per quanto attiene ai lavoratori trasfertisti non si può configurare il regime più favorevole previsto per l'indennità di trasferta, anche in considerazione della circostanza che il lavoratore in questione, pur se impiegato in luoghi di lavoro sempre diversi è in ogni caso assoggettato al potere direttivo ex art. 2104 c.c. del datore di lavoro che quindi integra il contenuto di qualsiasi contratto di lavoro.

Chiarito il complesso e controverso sistema di norme e la applicazione delle stesse secondo l'interpretazione rigorosa offerta dalla giurisprudenza di legittimità, si comprende come attraverso l'emanazione della legge n. 225/2016 di conversione del decreto legge n. 193/2016, si è voluto chiarire definitivamente l'ambito applicativo del comma 6 dell'art. 51 del TUIR attraverso una norma di interpretazione autentica

Secondo la novella legislativa, dunque, il riferimento normativo dianzi menzionato *“si interpreta nel senso che i lavoratori rientranti nella disciplina ivi stabilita sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni: a) la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro; b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente; c) la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta”*.

Sempre secondo la norma in parola, qualora anche una sola delle condizioni sopra riportate sia mancante, *“è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al comma 5”*.)

Le novità più importanti che quindi, in estrema sintesi, possono essere individuate nella norma interpretativa sono due.

In primis deve farsi riferimento alla necessità che i tre requisiti sopra indicati sussistano contemporaneamente e non alternativamente, determinando questo che qualora il rapporto di lavoro difetti anche solo di uno di essi si dovrà ricondurre necessariamente il trattamento economico alle regole del comma 5.

In secondo luogo è di fondamentale importanza la necessità che per essere considerato propriamente *“trasfertista”*, il lavoratore nel contratto individuale non deve vedere indicata una sede

² Fra le altre, si veda anche la sentenza n.17982/2015 della Corte di Cassazione.

di lavoro, differentemente da quanto previsto dal testo originario, in cui il legislatore aveva utilizzato un tenore letterale molto più generico³.

³*“tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi”*