

# Approfondimenti

Chiarimenti operativi

## Trasferte fittizie e regime sanzionatorio

Vitantonio Lippolis - Funzionario ispettivo presso la Dtl di Modena

Il disconoscimento della prestazione lavorativa effettuata in regime di trasferta o la non conforme registrazione delle relative voci sul Libro unico del lavoro può integrare la condotta di infedele registrazione con conseguente applicazione delle previste sanzioni amministrative e dei relativi recuperi contributivi. È quanto afferma il Ministero del lavoro per mezzo della nota n. 11885 del 14 giugno 2016 per mezzo della quale fornisce, al personale ispettivo, alcune utili indicazioni di carattere operativo in merito alla corretta individuazione della fattispecie illecita.

### Trasferta e trasfertismo

Per un sistematico e razionale inquadramento della condotta illecita in parola occorre muovere dalla più generale classificazione delle differenti modalità di svolgimento della prestazione lavorativa in luoghi diversi da quello della sede o di altro stabilimento aziendale.

Nel nostro ordinamento non esiste una definizione legale dell'istituto della trasferta; si rinviene, tuttavia, una regolamentazione fiscale della stessa nell'art. 51, c. 5, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) che afferisce al trattamento fiscale delle indennità e dei rimborsi per le trasferte (indennizzo analitico, forfettario o misto) (1). A livello pratico la trasferta si concretizza in uno "spostamento" provvisorio e temporaneo del la-

voratore (nell'interesse e su disposizione unilaterale del datore di lavoro) in un luogo di lavoro differente da quello in cui espleta abitualmente l'attività lavorativa, cui rimane, tuttavia, funzionalmente collegato.

Il c. 6, art. 51, Tuir fornisce, invece, la definizione di "trasfertista" precisando 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% del loro ammontare"* (2) (es. lavoratori delle imprese edili, installatori e manutentori d'impianti, autisti di linea extraurbana).

La trasferta si distingue, dunque, dal trasferimento principalmente per la durata, in quanto caratterizzata dalla provvisorietà e temporaneità dello spostamento della sede di lavoro (*ex plurimis* Cass. n. 6240/2006; Cass. n. 15889/2004; Cass. n. 603/1986). La Suprema Corte ha sottolineato, a questo riguardo, che è del tutto irrilevante l'attribuzione del lavoratore in trasferta a mansioni diverse dalle proprie (Cass. n. 13193/2001).

La distinzione tra le due fattispecie in esame risulta di particolare rilievo per quanto riguarda l'applicazione, alle indennità corrisposte, del corretto inquadramento tanto sotto il profilo fiscale quanto sotto quello previdenziale. Si rammenta,

(1) Art. 51, c. 5 D.P.R. n. 917/1986: "Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente euro 46,48 al giorno, elevate a 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, eventual-

mente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di euro 15,49, elevate a 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".

(2) La parte finale del c. 6, art. 51, Tuir afferma che, 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 specifica disposizione, provvedimento che, di fatto, non è mai stato emanato.

# Approfondimenti

difatti, che in ragione del principio di “*armonizzazione delle basi imponibili fiscali e contributive*” previsto dall’art. 6, D.Lgs. n. 314/1997, il criterio di assoggettamento al trattamento fiscale assume valenza anche per quanto concerne l’applicazione del regime previdenziale.

Più in particolare le somme corrisposte dal datore di lavoro a titolo di “trasferta” godono di un trattamento di miglior favore in quanto non rivestono natura reddituale e non sono conseguentemente assoggettate (nei limiti e secondo le modalità previste dal c. 5, dell’art. 51) a prelievo fiscale e previdenziale; le indennità e le maggiorazioni corrisposte ai “trasfertisti”, invece, sono imponibili nella misura del 50% del relativo importo. A questo riguardo la nota ministeriale in commento precisa che “*in caso di trasferta, infatti, le somme corrisposte, in quanto volte a compensare il lavoratore per il disagio derivante dal temporaneo svolgimento della prestazione lavorativa presso una sede diversa dal luogo di lavoro, hanno carattere eminentemente restitutorio* (cfr. Cass. sent. n. 27826 del 30 dicembre 2009), mentre nel caso dei lavoratori c.d. *trasfertisti*, le somme erogate hanno natura esclusivamente retributiva, essendo legate al peculiare atteggiarsi della prestazione lavorativa (cfr. Cass. sent. n. 5289 del 6 marzo 2014). In entrambi i casi, le erogazioni sono assoggettate a differenti regimi contributivi (v. art. 51, comma 5, D.P.R. cit., per l’indennità di trasferta ed art. 51, comma 6, D.P.R. cit. per le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai c.d. *trasfertisti*)”.

Una recente sentenza della Suprema Corte (3), nel ribadire che “*Gli emolumenti erogati ai lavoratori c.d. trasferisti, ossia a coloro i quali espletano la propria prestazione lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi da quello della sede o di altro*

*stabilimento aziendale, concorrono a formare reddito, assoggettabile a contribuzione previdenziale, nella misura del 50% del loro ammontare*”, ha inoltre chiarito che ai fini del particolare regime contributivo applicabile non rilevano:

- le modalità di corresponsione degli emolumenti ai lavoratori (in misura fissa e/o con continuità);
- la mancanza dell’elemento formale rappresentato dalla previsione, nel contratto individuale, dell’obbligo di svolgere le attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi; è dunque sufficiente, secondo gli ermellini, che i lavoratori trasferisti vengano stabilmente comandati ad eseguire la prestazione in luoghi sempre variabili e diversi in ossequio al potere direttivo esercitato dal datore di lavoro e non in base ad un occasionale o contingente accordo di volta in volta raggiunto con l’impresa o, addirittura, senza una sua disposizione (4).

## Infedele registrazione dei dati sul Libro unico del lavoro

Nel caso in cui il datore di lavoro, contravvenendo alle disposizioni sopra indicate, registri sul Lul in maniera non corretta le voci relative alla trasferta (o al trasferimento), oltre ai previsti recuperi contributivi, rischia di incorrere anche nella violazione della “infedele registrazione” punita dall’art. 39, c. 7, D.L. n. 112/2008 (5).

A tal proposito, richiamando le modifiche introdotte dall’art. 22, D.Lgs. n. 151/2015, la Dgai nella recente nota ha ribadito quanto peraltro aveva già più volte avuto modo di affermare in passato (6), vale a dire che l’infedele registrazione dei dati registrati sul Lul può essere contestata dal personale ispettivo esclusivamente in presenza di difformità tra i dati registrati e il *quantum* della prestazione lavorativa resa o l’effettiva re-

(3) Cass., sez. lav., sent. n. 3066 del 17 febbraio 2016.

(4) Si fa presente che in passato l’Inps (mess. n. 27271/2008) e l’Agenzia delle entrate (nota n. 13222/1998) avevano affermato che gli elementi sintomatici del “trasfertismo” che devono ricorrere contemporaneamente sono tre:

1) l’elemento formale: la mancata indicazione nel contratto della sede di lavoro;

2) l’elemento sostanziale: lo svolgimento di una attività lavorativa richiedente la continua mobilità del dipendente;

3) l’elemento retributivo: la 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, non strettamente legata alla trasferta.

(5) Art. 39, c. 7, D.L. n. 112/2008 (conv. dalla legge n. 133/2008) e smi “salvo i casi di errare meramente materiale, l’omessa o infedele registrazione dei dati di cui ai commi 1, 2

e 3 che determina differenti trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 150 a 1.500 euro. Se la violazione si riferisce a più di cinque lavoratori ovvero a un periodo superiore a sei mesi la sanzione va da 500 a 3.000 euro. Se la violazione si riferisce a più di dieci lavoratori ovvero a un periodo superiore a dodici mesi la sanzione va da 1.000 a 6.000 euro. Ai fini del primo periodo, la nozione di omessa registrazione si riferisce alle scritture complessivamente omesse e non a ciascun singolo dato di cui manchi la registrazione e la nozione di infedele registrazione si riferisce alle scritturazioni dei dati di cui ai commi 1 e 2 diverse rispetto alla qualità o quantità della prestazione lavorativa effettivamente resa o alle somme effettivamente erogate. (...)”;

(6) Cfr. Min. lav., interpello n. 47/2011; circ. n. 2/2012; circ. n. 26/2015.

# Approfondimenti

tribUZIONE o compenso corrisposti e sempreché dall'infedele registrazione derivino comunque delle ricadute sotto il profilo retributivo, previdenziale o fiscale (eventuali irregolarità di natura meramente formale non potranno, quindi, essere in alcun modo sanzionate).

In linea generale, secondo il Dicastero, la sanzione per infedele registrazione sul Lul potrà quindi trovare legittima applicazione in tutti i casi in cui la registrazione del dato risulti sostanzialmente non veritiera:

- in ordine ai dati meramente quantitativi della stessa (es. retribuzioni erogate fuori busta, ore di lavoro quantitativamente diverse rispetto a quelle effettivamente prestate, riposi diversi da quelli effettivamente goduti);
- in relazione ai dati qualitativi non inerenti la qualificazione giuridica del rapporto di lavoro ma alla scritturazione sul Lul di una causale o titolo fondante l'erogazione economica che non trovi riscontro nella concreta esecuzione della prestazione (es. rimborsi spese e/o indennità per trasferte mai svolte).

Al contrario il regime sanzionatorio in parola non troverà applicazione:

- quando le somme erogate al lavoratore o l'orario di lavoro osservato dallo stesso siano effettivamente quelli indicati sul Lul, pur in violazione di specifiche previsioni di legge o di contratto collettivo (ad es. retribuzione virtuale e limiti quantitativi dei lavoratori part-time in edilizia), ferme restando eventuali diverse ipotesi sanzionatorie o azioni di recupero contributivo da parte dell'Istituto;
- in caso di riqualificazione ispettiva dei rapporti di lavoro (es. disconoscimento di un co.co.co. e

riqualificazione del rapporto come lavoro subordinato).

Con specifico riguardo alla non conforme registrazione della voce "trasferta", la Dgai precisa quindi che la sanzione *de quo* andrà applicata tutte le volte che il personale ispettivo accerti una difformità tra la realtà fattuale e quanto registrato sul Lul, vale a dire:

- in presenza di una indennità registrata nel Lul riconducibile a trasferta in realtà mai effettuata, emolumenti che vengono dunque corrisposti per occultare retribuzioni erogate ad altro titolo e con finalità presumibilmente elusive (es. registrazione sotto la voce "trasferta Italia" di compensi relativi ad ore di lavoro straordinario svolte);
- registrazione, sotto la voce trasferta, di emolumenti corrisposti per compensare le prestazioni lavorative in realtà svolte dai trasfertisti per i quali è previsto, come detto, un regime contributivo di minor favore.

Come sopra anticipato in questi casi, oltre all'applicazione della prevista sanzione amministrativa (da un minimo di 150 euro, fino ad un massimo di 6.000 euro, importo che verrà concretamente commisurato in base al numero di lavoratori coinvolti o in relazione alla durata della condotta illecita, v. tabella), gli emolumenti verranno inoltre assoggettati al recupero contributivo tanto previdenziale quanto fiscale.

Per completezza d'informazione si segnala che l'Inps, col messaggio n. 2682 del 16 giugno 2016, si è uniformato alle posizioni assunte dal Ministero del lavoro con la nota n. 11885 invitando, conseguentemente, il proprio personale ispettivo a svolgere i relativi accertamenti secondo le modalità operative sopra indicate.

## Registrazione dei rimborsi spese sul Lul

Si rammenta che il Vademecum elaborato dal Ministero del lavoro in data 5 dicembre 2008 ha precisato che sul libro unico del lavoro vanno sempre eseguite le annotazioni relative ai rimborsi spese anche se esenti fiscalmente e contributivamente. L'annotazione, si legge nella guida, può prevedere l'indicazione dei soli importi complessivi specificati, con il sistema del documento o riepilogativo più di lista approntato a parte. Si evidenzia in proposito, tuttavia, che la mancata annotazione di importi marginali o non ricorrenti potrà non essere di regola sanzionata se è esclusa qualsiasi incidenza di carattere contributivo e fiscale e con obbligo di dettaglio analitico delle attività aziendali al riguardo.

## Violazioni in tema di prospetto paga

Il disconoscimento della prestazione lavorativa effettuata in regime di trasferta o la non conforme registrazione delle relative voci potrebbe rilevare anche sotto altro profilo sanzionatorio.

Com'è noto, difatti, il datore di lavoro ha l'obbligo di consegnare ai propri dipendenti, all'atto del pagamento della retribuzione, il prospetto paga con l'indicazione di tutti gli elementi che costituiscono la retribuzione stessa. L'art. 5, legge n. 4/1953, come modificato dall'art. 22, c. 7,

# Approfondimenti

D.Lgs. n. 151/2015 prevede che, in caso di mancata o ritardata consegna al lavoratore del prospetto di paga, o di omissione o inesattezza nelle registrazioni apposte su detto prospetto, si applichi al datore di lavoro una sanzione amministrativa base che va da 150 fino a 900 euro. È prevista, tuttavia, una sanzione maggiorata per fasce di lavoratori coinvolti o per durata della condotta illecita così modulata:

- da sei a dieci lavoratori coinvolti o per un periodo da 7 a 12 mesi, la sanzione amministrativa va da 600 fino a 3.600 euro;

- da undici lavoratori coinvolti in su o per un periodo maggiore di 12 mesi la sanzione va da 1.200 fino a un massimo di 7.200 euro.

Al riguardo si segnala, peraltro, che la modifica introdotta lo scorso anno ha normativamente recepito il divieto di cumulo fra le sanzioni del prospetto paga e quelle sul Libro unico del lavoro già sancito dalla circolare ministeriale n. 23/2011 (sempre che, ovviamente, si tratti di un unico documento consegnato al lavoratore, diversamente resta la doppia sanzione).

Libro unico del lavoro - Sanzioni				
Fonte normativa	Illecito	Norma sanzionatoria	Importo sanzione	Diffidabile (art. 13, D.Lgs. n. 124/2004)
Art. 39, c. 1, legge n. 133/2008	Mancata istituzione (o utilizzo di un sistema di tenuta non conforme)	Art. 39, c. 6, legge n. 133/2008	Sanzione amministrativa da € 500 a € 2.500	Si
Art. 39, c. 1, 2 e 3, legge n. 133/2008	Omessa registrazione dei dati dei lavoratori (si tratta di scritturazioni complessivamente omesse e non a ciascun singolo dato del quale manchi la registrazione); Infedele registrazione dei dati dei lavoratori (si tratta di scritturazione di dati diversi rispetto alla qualità o quantità della prestazione lavorativa effettivamente resa o alle somme effettivamente erogate); Tardiva registrazione; Mancata registrazione delle altre indicazioni obbligatoriamente previste (es. rimborsi spese, ecc.)	Art. 39, c. 7, legge n. 133/2008 (come modificato dall'art. 22, c. 5, D.Lgs. n. 151/2015)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sanzione amministrativa da € 150 a € 1.500;</li> <li>• Se la violazione si riferisce a più di 5 lavoratori ovvero a un periodo sup. a 6 mesi la sanzione va da € 500 a € 3.000;</li> <li>• Se la violazione si riferisce a più di 10 lavoratori ovvero a un periodo sup. a 12 mesi la sanzione va da € 1.000 a € 6.000</li> </ul>	Si
Art. 39, c. 6, legge n. 133/2008	Omessa esibizione da parte del datore di lavoro	Art. 39, c. 6, legge n. 133/2008	Sanzione amministrativa da € 200 a € 2.000	Si
Art. 5, c. 2 legge n. 12/1979, come modif. dall'art. 40, c. 1, legge n. 133/2008	Omessa esibizione da parte del consulente del lavoro nel termine di 15 gg. dalla richiesta	Art. 5, c. 2, legge n. 12/1979, come modif. dall'art. 40, c. 1, legge n. 133/2008	Sanzione amministrativa da € 100 a € 1.000. In caso di recidiva (art. 8-bis, legge n. 689/1981) della violazione è data informazione tempestiva al Consiglio provinciale dell'Ordine professionale d'appartenenza del trasgressore per eventuali provvedimenti disciplinari	Si
Art. 39, c. 6, Legge n. 133/2008	Omessa esibizione da parte dell'associazione di categoria nel termine di 15 gg. dalla richiesta	Art. 39, c. 6, legge n. 133/2008	Sanzione amministrativa da € 250 a € 2.000. In caso di recidiva (art. 8-bis, legge n. 689/1981) la sanzione va da € 500 a € 3.000	Si
Art. 39 c. 7, legge n. 133/2008	Mancata conservazione per il periodo di 5 anni dall'ultima registrazione (si applica anche ai libri matricola e paga dismessi)	Art. 39, c. 7, legge n. 133/2008	Sanzione amministrativa da € 100 a € 600	No