

Nuove procedure

Trasferta, trasfertismo e regime sanzionatorio

Vitantonio Lippolis - Coordinatore delle aree della vigilanza presso l'Ispektorato territoriale del Lavoro di Modena

Per diversi anni la prassi amministrativa e la giurisprudenza di legittimità hanno fornito interpretazioni diverse e talora contrastanti sul trattamento fiscale e previdenziale da riconoscere agli emolumenti corrisposti ai lavoratori che, in ragione delle esigenze del proprio datore di lavoro, si recano in trasferta.

Per ricomporre questa verbosa frattura, si registrano due recenti interventi che vanno nell'apprezzata direzione di fare finalmente chiarezza sul punto: una norma di interpretazione autentica sul trasfertismo ed una sentenza delle Sezioni Unite delle Corti di cassazione sull'efficacia temporale della norma di interpretazione autentica.

Prima di entrare nel merito delle novità, tracciamo il perimetro all'interno del quale si collocano questi due interventi.

Trasferta e trasfertismo

Nel nostro ordinamento non esiste una definizione legale dell'istituto della trasferta; si rinviene, tuttavia, una regolamentazione fiscale della stessa nell'articolo 51, comma 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 mi-

sto)(1). A livello pratico la **trasferta** si concretizza in uno "spostamento" provvisorio e temporaneo del lavoratore (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 (2).

Il comma 6, art. 51 dello stesso 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*" (3). (es. lavoratori delle imprese edili, funzionari commerciali, installatori e manutentori d'impianti, addetti alle imprese di pulizie, autisti di linea extraurbana).

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, difatti, che in ragione del principio di "*armonizzazione delle basi imponibili fiscali e contributive*" previsto dall'art. 6, D.Lgs. n. 314/1997, il

(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, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di eu-

ro 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) Ai fini della nozione di tale istituto è irrilevante l'adibizione, in trasferta, a mansioni diverse dalle proprie (cfr. C. Cass. Sent. n. 13193/2001);

(3) 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.

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 conseguente-

mente assoggettate (nei limiti e secondo le modalità previste dal comma 5, 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.

	Trasferta (art. 51, c. 5, Tuir)	Trasfertismo (art. 51, c. 6, Tuir)
Modalità di svolgimento	È lo spostamento provvisorio e temporaneo del lavoratore in un luogo di lavoro differente da quello in cui svolge abitualmente l'attività lavorativa.	La normale attività lavorativa si svolge al di fuori di una sede di lavoro prestabilita e viene corrisposta, in relazione a questa modalità, un'indennità o una maggiorazione di retribuzione.
Trattamento fiscale e contributivo	Le indennità ed i rimborsi operati dal datore di lavoro, non avendo natura reddituale, sono esenti da prelievo fiscale e contributivo (nei limiti indicati dalla norma).	Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare.

A questo riguardo la nota del Ministero del lavoro n. 11885 del 14 giugno 2016 ha precisato 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. trasferisti, 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. trasferisti)"*.

Interpretazione autentica della norma

Per tacitare la diatriba su quali debbano essere le condizioni necessarie per riconoscere al lavoratore lo *status* di trasferista, è dovuto addirittura intervenire il legislatore con una norma di interpretazione autentica (astrattamente, quindi, con efficacia retroattiva) contenuta nell'art. 7-*quinquies*, D.L. n. 193/2016 convertito in legge n. 225/2016

secondo cui rientrano nella disciplina dei trasferisti di cui all'art. 51, comma 6, Tuir i lavoratori per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni:

- nel contratto o nella lettera di assunzione non deve essere indicata una sede di lavoro (4);
- si deve trattare di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
- va corrisposta al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, che gli va riconosciuta a prescindere dal fatto che il dipendente si rechi (o meno) in trasferta e dove la stessa si sia eventualmente svolta.

Si sottolinea come le tre condizioni sopra indicate debbano coesistere e, in mancanza anche di una soltanto di esse, al lavoratore va riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui all'art. 51, comma 5, Tuir (sempreché, ovviamente, ne ricorrano le condizioni).

Quando la vicenda sembrava definitivamente appianata, prontamente interveniva la Sezione lavoro della Corte di cassazione che, nell'ambito di un giudizio di legittimità promosso contro l'Inps, revocava in dubbio l'efficacia retroattiva della norma interpretativa, chiedendo così un intervento chiarificatore da parte delle S.U. della Suprema Corte. Nell'Ordinanza di rimessione n. 9731

(4) Si fa presente che l'indicazione nel contratto della sede di lavoro ha efficacia costitutiva; quella indicata nella comunicazione obbligatoria di assunzione, invece, ha mera efficacia

cognitiva e può essere utilizzata tutt'al più in via residuale qualora vi sia incertezza nel contratto/lettera di assunzione;

del 18 aprile 2017, difatti, la Sezione affermava che la novella non si limita a chiarire il significato dell'art. 51, comma 6, Tuir ma sembra, piuttosto, avere una portata innovativa in quanto pone l'indispensabile requisito dell'indennità da riconoscere in "misura fissa" in origine non previsto (il testo normativo difatti recita "anche se corrisposte con carattere di continuità") e non può che disporre quindi, secondo la rimettente, soltanto per l'avvenire e non anche per il passato.

Dando seguito all'Ordinanza così presentata gli Ermellini, con sentenza n. 27093 del 24 ottobre 2017, dopo aver ripercorso i vari orientamenti stratificatisi nel corso degli anni, hanno affermato che la disposizione interpretativa contenuta nell'art. 7-*quinquies* può legittimamente riverberare i propri effetti anche relativamente alle indennità eventualmente elargite prima dell'entrata in vigore della legge n. 225/2016.

Conseguentemente la questione interpretativa può considerarsi, almeno per il momento, chiusa.

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 trasfertismo), 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. È quanto afferma il Ministero del lavoro per mezzo della nota n. 11885 del 14 giugno 2016 per mezzo della quale ha fornito al personale ispettivo alcune utili indicazioni di carattere operativo in merito alla corretta individuazione della fattispecie illecita. Richiamando, difatti, le modifiche introdotte dall'art. 22, D.Lgs. n. 151/2015, il Ministero del lavoro e della previdenza sociale ha ribadito quanto peraltro aveva già più volte affermato in passato (5), vale a dire che l'infedele registrazione dei dati registrati sul LUL può essere contestata

esclusivamente in presenza di difformità tra i dati registrati e il *quantum* della prestazione lavorativa resa o l'effettiva retribuzione o compenso corrisposti e sempreché dall'infedele registrazione derivino comunque degli effetti sotto il profilo retributivo, previdenziale o fiscale (eventuali irregolarità di natura meramente formale non potranno, quindi, essere in alcun modo sanzionate). Con specifico riguardo alla non conforme registrazione della voce "trasferta", la DGAI ha precisato che la sanzione *de quo* andrà applicata tutte le volte che il personale ispettivo accerti una difformità tra la realtà fattuale e quanto registrato, 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.

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), gli emolumenti verranno inoltre assoggettati al recupero contributivo tanto previdenziale quanto fiscale.

Si segnala a tal proposito che l'Inps, col messaggio n. 2682 del 16 giugno 2016, si è uniformato alle posizioni assunte dal Ministero del lavoro con la suddetta nota invitando, conseguentemente, il proprio personale ispettivo (dall'1 gennaio 2017 confluito nell'INL) a svolgere i relativi accertamenti secondo le modalità operative sopra indicate.

(5) Cfr. M.L.P.S. interpello n. 47/2011; circ. n. 2/2012; circ. n. 26/2015.

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. In caso di omessa registrazione di tali voci il personale ispettivo potrà, eventualmente, applicare il provvedimento di disposizione (1).

(1) Art. 14, D.Lgs. n. 124/2004: Le disposizioni impartite dal personale ispettivo in materia di lavoro e di legislazione sociale, nell'ambito dell'applicazione delle norme per cui sia attribuito dalle singole disposizioni di legge un apprezzamento discrezionale, sono immediatamente esecutive. Contro le disposizioni di cui al comma 1 è ammesso ricorso, entro quindici giorni, al Direttore della Direzione provinciale del lavoro, il quale decide entro i successivi quindici giorni. Decorso inutilmente il termine previsto per la decisione il ricorso si intende respinto. Il ricorso non sospende l'esecutività della disposizione.

Sanzione: Articolo 11, D.P.R. n. 520/1955 (come sostituito dall'art. 11, D.Lgs. n. 758/1994 e da ultimo modific. dall'art. 1, c. 1177, legge n. 296/2006):

- Le inosservanze delle disposizioni legittimamente impartite dagli ispettori nell'esercizio delle loro funzioni sono punite con la sanzione amministrativa da euro 515,00 a 2.580,00 quando per tali inosservanze non siano previste sanzioni diverse da altre leggi.
- Si applica la pena dell'arresto fino ad un mese o dell'ammenda fino a euro 413,00 se l'inosservanza riguarda disposizioni impartite dagli ispettori del lavoro in materia di sicurezza o igiene del lavoro.

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, 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 previ-

sta, 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).