

La circolare di lavoro e previdenza n. 31/2017

Trasferta e trasfertismo: l'intervento della Cassazione con l'ordinanza n. 9731/2017

di Dario Fiori - consulente del lavoro e dottore commercialista

Le fattispecie di trasferta e trasfertismo hanno avuto un percorso tortuoso tra definizione normativa data dal Tuir, interpretazioni contrastanti di prassi e giurisprudenza, fino all'intervento del Legislatore con l'[articolo 7-quinquies](#), D.L. 193/2016, convertito con la L. 225/2016, entrata in vigore lo scorso 3 dicembre 2016. Recentemente, la Cassazione con l'[ordinanza n. 9731 del 18 aprile 2017](#) si è parzialmente pronunciata sulla materia, esprimendo delle prime importanti considerazioni sull'impatto dell'articolo 7-quinquies, e considerata l'importanza della materia rimettendo la questione all'intervento delle Sezioni Unite della Suprema Corte. Nel presente approfondimento ripercorreremo l'evoluzione della materia dal punto di vista normativo, di prassi e giurisprudenziale, fino a commentare le interpretazioni dei giudici di legittimità con l'ordinanza n. 9731/2017.

La normativa fiscale: l'articolo 51, comma 6, Tuir

La figura del trasfertista non è disciplinata in termini giuslavoristici, ma solo fiscali. Il Tuir non identifica puntualmente la fattispecie, ma classifica eventuali somme in merito alla loro imponibilità.

Sotto questo aspetto, l'[articolo 51](#), comma 6, Tuir, dispone 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”.

Il dato letterale della disposizione porta quindi a ritenere che siano agevolate sotto l'aspetto fiscale e contributivo le “indennità” e le “maggiorazioni” erogate ai trasfertisti nella misura del 50%.

A livello terminologico vi è un'indubbia differenza tra “indennità” e “maggiorazioni”, da un lato, e “rimborso spese”, dall'altro; infatti, mentre le prime sono importi forfetari e liberamente determinati dal datore di lavoro, le seconde sono valori collegati al rimborso di spese anticipate a copertura di una perdita patrimoniale che non ha creato nuova ricchezza.

Il comma 6 nulla dice rispetto a eventuali “rimborsi spese”, i quali trovano invece una chiara collocazione nell'[articolo 51](#), comma 5, Tuir, in materia di trasferta del dipendente, dove si afferma:

“Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente 46,48 euro al giorno, elevate a 77,47 euro 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 15,49 euro, elevate a 25,82 euro 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”.

Nel caso di trasferta, quindi, il Legislatore ha voluto affiancare all'esenzione di alcune indennità (nei limiti giornalieri sopra esposti) anche l'esenzione di rimborsi spese a piè di lista; scelta che, invece, chiaramente, non è stata fatta per i trasfertisti, i quali possono far valere un'esenzione al 50% di una somma (“indennità” o “maggiorazione”) liberamente determinata dal datore di lavoro in base al reale disagio della loro attività.

Oltre al dato letterale, si deve evidenziare sotto l'aspetto logico-sistematico che il Legislatore ha voluto creare la predetta agevolazione, ritenendo che i lavoratori itineranti abbiano un maggior disagio rispetto a coloro con una sede fissa e, pertanto, ha ben ritenuto che le somme corrisposte a copertura di tale disagio possano in parte avere un elemento retributivo (50%) e in parte un elemento risarcitorio (50%).

In tal senso aggiungere anche l'esenzione dei rimborsi a piè di lista sarebbe stato un controsenso rispetto all'intera impostazione della particolare esenzione prevista al comma 6.

Pertanto, i trattamenti previsti dal comma 5 (irrilevanza reddituale dei rimborsi analitici di spesa) e dal comma 6 (rilevanza parziale delle indennità e maggiorazioni) non sembrano cumulabili tra loro, posto che, in un caso, l'attività è resa in luoghi sempre variabili e diversi (comma 6) e, nell'altro caso, l'attività è resa al di fuori del Comune in cui è ubicata la sede di lavoro. Per tale ragione le strutture indennitarie sono tese a soddisfare istituti alternativi ben distinti.

Risulta opportuno precisare che il regime della trasferta, con la relativa esenzione dei rimborsi a piè di lista, potrà essere applicato anche ai trasfertisti, laddove, in casi eccezionali, essi svolgano attività fuori dalla propria normale zona di lavoro ([circolare ministeriale n. 326/E/1997](#)).

In quest'ultimo caso, tuttavia, non potrà essere applicato il comma 6, bensì il comma 5, proprio in virtù dell'incumulabilità delle due agevolazioni. Invece, nel caso in cui eventuali rimborsi spese aggiuntivi siano riconosciuti per trasferte avvenute all'interno della zona abituale di lavoro del trasfertista, essi risultano interamente imponibili.

Le interpretazioni della prassi sul trasfertismo

Il punto sul quale soffermarsi non riguarda tanto il *quantum* tributario, che risulta chiaramente individuato dal Tuir, quanto piuttosto una precisa definizione del soggetto inteso come trasfertista, sia pure a livello fiscale e previdenziale. Da tale corretta individuazione, infatti, scatterà o meno l'applicabilità, all'indennità erogata, del disposto *ex* comma 5 (trasferta), ovvero *ex* comma 6 (trasfertista), dell'[articolo 51](#), Tuir.

Il Tuir prevedeva, per evitare dubbi interpretativi, l'individuazione dei lavoratori inquadrabili come trasfertisti mediante decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del lavoro e previdenza sociale, ma tale decreto non è stato mai emanato. Pertanto, non essendo stata individuata puntualmente la fattispecie di trasfertista, e considerando le difficoltà operative di distinzione tra lavoratore in trasferta occasionale e lavoratore trasfertista, la prassi negli anni è intervenuta aggiungendo elementi e condizioni non presenti nel testo dell'articolo 51, comma 6, Tuir.

La circolare del Ministero delle finanze n. 326/E/1997 espone il pensiero ministeriale circa la figura del trasfertista. Viene spiegato che tale lavoratore svolge la propria prestazione in luoghi sempre variabili, diversi, date le modalità intrinseche del lavoro svolto e gli viene attribuita un'indennità, chiamata o meno di trasferta, ovvero una maggiorazione di retribuzione, che in realtà non è precisamente legata alla trasferta, poiché è attribuita, per contratto, per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove si è svolta la trasferta. Pertanto la condizione di trasfertista sussiste quando l'indennità o la maggiorazione di retribuzione è attribuita con carattere continuativo e senza alcun controllo circa l'effettuazione o meno di prestazioni in trasferta o del luogo della stessa.

Sulla stessa impostazione si esprime l'Inps con il [messaggio n. 27271/2008](#), il quale, anche richiamando il dettato della circolare n. 326/E/1997, esplicita le condizioni da ritenersi necessarie al fine di individuare correttamente la figura del trasfertista:

1. mancata indicazione nel contratto di lavoro di una specifica sede di lavoro, ossia del luogo di svolgimento della prestazione;
2. natura dell'attività del lavoratore che richiede una sua continua mobilità;
3. corresponsione al soggetto di un'indennità in misura fissa.

Valutate le 3 indicazioni proposte, l'Istituto prosegue affermando che:

“Le condizioni di cui ai punti 1 e 2, sebbene costituiscano sostanzialmente gli elementi di distinzione tra l'attività in trasferta e quella di trasfertista, devono essere valutate, ai fini dell'applicabilità del regime contributivo di cui al comma 6, articolo 51, Tuir, unitamente alle modalità di corresponsione dei compensi (punto 3)”.

Il punto 3 parla, con chiarezza, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa e quindi non legata alla trasferta.

Il Ministero delle finanze, con la [risoluzione n. 56/2000](#), si esprime nuovamente ribadendo che le indennità spettanti al trasfertista sono:

“somme non correlate ad una specifica trasferta, ma contrattualmente attribuite per tutti i giorni retribuiti, a prescindere dalla circostanza che sia stata effettivamente effettuata una trasferta”.

Anche il Ministero del lavoro si pronuncia con la [nota n. 8287/2008](#), con la quale definisce un lavoratore trasfertista quando:

“nel contratto non viene indicata una specifica sede di lavoro, essendo egli tenuto a continui spostamenti a fronte dei quali riceve una specifica maggiorazione sulla retribuzione, senza che a tal fine rilevino i luoghi e i tempi di spostamento”.

L'orientamento della giurisprudenza

È opportuno segnalare una rilevante tendenza giurisprudenziale, che negli ultimi anni sta modificando la portata degli elementi che inquadrano il fenomeno del trasfertismo. La Cassazione, con la sentenza [n. 4837/2013](#), ha stabilito, infatti, che non è necessario, affinché si possa correttamente applicare l'indennità di trasfertismo in luogo dell'indennità di trasferta, che la misura di questa indennità sia fissa e cioè erogata nella stessa misura, indipendentemente dal numero di giornate lavorate. L'[articolo 51](#), comma 6, Tuir, infatti, prevede che detta indennità sia considerata di trasfertismo e soggetta, quindi, all'imponibilità (fiscale e previdenziale) al 50% *“anche se corrisposta in via continuativa”*. Il che significa che, ai fini dell'imponibilità al 50%, questa può essere corrisposta in via continuativa, ma anche in via non continuativa e, quindi, anche unicamente in riferimento alle

giornate lavorate. Questa sentenza, pertanto, riconosce alle parti la facoltà di determinare con ampia libertà il livello e le modalità di corresponsione dell'indennità. Potendo questa essere corrisposta in via non continuativa, viene meno l'obbligo di erogarla quando il lavoratore non svolga materialmente la propria attività, come nel caso di ferie o malattia. Inoltre, appare certamente plausibile che l'indennità sia corrisposta in misura variabile a seconda del luogo di lavoro.

Un altro aspetto evidenziato dalla medesima sentenza afferisce all'identificazione o meno del lavoratore come trasfertista nel caso in cui nel contratto e nei fatti sia previsto che il lavoratore svolga le proprie mansioni anche presso la sede aziendale. In tal senso, la Cassazione ha precisato che il trasfertismo si applica non soltanto quando nel contratto o nella lettera di assunzione non sia indicata una sede di lavoro, ma anche quando, pur essendo indicata una sede di lavoro, questa non sia la sede dove si svolge la normale attività lavorativa del dipendente. In pratica, in questo caso, la sede di lavoro indicata in contratto ha un valore soltanto burocratico o di prestazione di lavoro marginale (accessorio rispetto l'attività principale), ma non necessariamente indica il luogo di effettiva prestazione lavorativa. Pertanto, anche l'ipotesi del lavoratore che svolga le proprie mansioni marginalmente presso la sede aziendale e prevalentemente in luoghi sempre diversi potrebbe rientrare nell'ipotesi di lavoratore trasfertista.

Oltre a quanto affermato dalla sentenza appena commentata, sul concetto di sede di lavoro, dalle pronunce della parte maggioritaria della giurisprudenza di legittimità¹, può emergere in estrema sintesi la seguente massima: quando l'attività principale d'impresa si svolge presso i vari committenti, è questa la sede abituale di lavoro che giustifica la corresponsione di un'indennità di trasfertismo; ciò anche se i lavoratori svolgono una collaterale attività lavorativa di semplice raccolta del materiale presso la sede dell'impresa che riceve le commesse.

Più recentemente, con la [sentenza n. 3066/2016](#), la Cassazione riprende i criteri per valutare l'appartenenza del lavoratore alla fattispecie di cui all'[articolo 51](#), comma 5 o comma 6 e, nello specifico, si sofferma sulle modalità continuative con cui sono corrisposte le indennità e le maggiorazioni legate allo svolgimento di attività lavorativa fuori sede. La Corte ribadisce come non sia condivisibile la distinzione tra le due fattispecie, solamente prendendo a riferimento la modalità continuativa o meno di corresponsione delle indennità legate al lavoro fuori sede.

Nella sentenza n. 3066/2016 la Suprema Corte afferma:

“Diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente col richiamo alle circolari citate del Ministero delle Finanze e dell'Inail, l'art.51, comma 6 del Tuir, non richiede per la sua applicazione che le

¹ Cass. n. 396/2012 e n. 3824/2012; Cass. n. 4873/2013; Cass. n. 1583/2010; Cass. n. 28162/2005; Cass. n. 15767/2000; Cass. n. 22796/2013.

indennità e le maggiorazioni ivi previste siano corrisposte in maniera fissa e continuativa, anche indipendentemente dalla effettuazione della trasferta e dal tipo di essa. La norma indica, infatti, come eventuale tale rigida continuità (“anche se”) mentre concentra il nucleo significativo della disposizione, in rapporto a quello del precedente comma, nel dato relativo a una erogazione corrispettiva dell’obbligo contrattuale assunto dal dipendente di espletare normalmente le proprie attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi e, quindi, al di fuori di una qualsiasi sede di lavoro prestabilita”.

L’intervento del Legislatore con il D.L. 193/2016

L’[articolo 7-quinquies](#), D.L. 193/2016, convertito con L. 225/2016, come norma interpretativa riprende le disposizioni di prassi analizzate, che in molti casi sono state non accolte dalla giurisprudenza. L’articolo 7-quinquies, infatti, interpretando il contenuto dell’articolo 51, comma 6, Tuir, prevede l’applicabilità del trasfertismo in caso di:

- mancata indicazione nel contratto o nella lettera di assunzione della sede di lavoro;
- svolgimento di un’attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
- 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, attribuita senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta.

Nel caso in cui non risultino presenti contestualmente le 3 condizioni è riconosciuto il diverso trattamento previsto dall’[articolo 51](#), comma 5, Tuir, per le indennità di trasferta.

La natura interpretativa, con conseguente efficacia retroattiva, individua per il presente e il futuro l’impostazione da seguire per il lavoro trasfertista. Allo stesso tempo rende incerta la situazione per quei datori di lavoro con prassi aziendali consolidate in conformità al testo letterale dell’articolo 51, comma 6, Tuir, e a un orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità, che ha bocciato le 3 condizioni di prassi, ora riprese dal Legislatore e inserite nel citato articolo 7-quinquies.

L’ordinanza della Cassazione n. 9731/2017

La distinzione tra trasferta e trasfertista, come già esaminato, ha conosciuto nel tempo un percorso tormentato, con diversi orientamenti sostenuti da prassi e giurisprudenza. Questa situazione, negli anni, ha generato sull’argomento un contenzioso assai numeroso.

Con l’articolo 7-quinquies, D.L. 193/2016 (c.d. Decreto Fiscale), convertito nella L. 225/2016, nel tentativo di contrastare un orientamento giurisprudenziale che aveva delegittimato le interpretazioni

di prassi sul tema, effettivamente non aderenti al dato letterale della norma, per l'applicazione del regime da trasferta sono stati introdotti dei criteri specifici esaminati nel precedente paragrafo.

Nel caso in cui non siano presenti contestualmente dette condizioni è riconosciuto il diverso trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui all'[articolo 51](#), comma 5, Tuir.

Tale norma era stata dallo stesso Legislatore, dichiarata interpretativa, così da riconoscerne un'efficacia retroattiva con effetto anche ai contenziosi pendenti.

La questione posta alla Suprema Corte di Cassazione è l'impugnazione da parte di un imprenditore di una pronuncia della Corte d'Appello di Torino, che lo ha condannato a pagare all'Inps i contributi dovuti sulle somme corrisposte ai propri dipendenti a titolo di indennità di trasferta, nella misura di cui al D.P.R. 917/1986, articolo 51, comma 6. Infatti, secondo la Corte d'Appello di Torino, i lavoratori non potevano essere considerati in trasferta, bensì rientravano nella fattispecie di trasfertisti, in quanto addetti a lavori di impiantistica in cantieri itineranti e l'indennità loro corrisposta nei giorni di svolgimento dell'attività nei cantieri era da considerare come indennità corrisposta a norma dell'articolo 51, comma 6, Tuir.

L'imprenditore opponeva a sua volta ricorso in Cassazione, rivendicando la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 917/1986, articolo 51, per avere la Corte di merito ritenuto che i contributi dovuti sull'indennità corrisposta ai propri dipendenti dovessero essere assoggettati al regime di cui all'articolo 51, comma 6, e dunque commisurati al 50% del valore dell'indennità, nonostante l'indennità fosse stata corrisposta solo nei giorni di lavoro nei cantieri e non in quelli di presenza dei dipendenti presso la sede o in cantieri prossimi alla stessa. Inoltre, il ricorrente precisava che il Ccnl delle imprese artigiane metalmeccaniche all'articolo 26, esclude la natura retributiva dell'indennità di trasferta corrisposta ai lavoratori che prestino la propria opera fuori dalla sede dell'impresa.

Nell'ordinanza, tra le considerazioni in diritto, la Cassazione esordisce ricordando che ha già avuto modo di stabilire² che l'articolo 51, comma 6, Tuir:

“non richiede per la sua applicazione che le indennità e le maggiorazioni ivi previste siano corrisposte in maniera fissa e continuativa e anche indipendentemente dalla effettuazione della trasferta e dal tipo di essa, rilevando unicamente che si tratti di erogazione corrispettiva dell'obbligo contrattuale assunto dal dipendente di espletare normalmente le proprie attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, quindi al di fuori di una qualsiasi sede di lavoro prestabilita, e restando irrilevanti le modalità di erogazione dell'indennità”.

² Si confrontino in tal senso Cass. n. 396/2012 e n. 3824/2012, n. 22796/2013.

La Cassazione, inoltre, rileva che nelle more del procedimento giudiziario è entrato in vigore l'[articolo 7-quinquies](#), D.L. 193/2016, con l'intento di risolvere il contrasto di giurisprudenza creatosi nel tempo fornendo l'interpretazione autentica e, quindi, retroattiva, dell'[articolo 51](#), comma 6, Tuir.

Secondo l'ordinanza, però, la disposizione dell'articolo 7-quinquies, D.L. 193/2016, non può considerarsi norma di interpretazione autentica, in quanto non si limita a chiarire il senso della norma preesistente (articolo 51, comma 6, Tuir) o a scegliere uno dei possibili sensi ad essa attribuibili, ma sembra piuttosto avere un valore innovativo.

Ciò in quanto il comma 6 dell'articolo 51 non consente altra interpretazione, se non quella di ritenere irrilevante, ai fini dell'individuazione della nozione di trasfertista, la modalità continuativa o meno dell'erogazione dell'indennità. Al contrario la c.d. norma d'interpretazione autentica pone il requisito dell'indennità in misura fissa, senza distinzione fra i giorni in cui il dipendente si è recato o meno in trasferta.

La disposizione dell'articolo 51, comma 6, Tuir, asseritamente interpretata dall'articolo 7-quinquies, D.L. 193/2016 prevede:

“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 (omissis) concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare”.

I giudici della Suprema Corte sottolineano che, da un punto di vista grammaticale, l'impiego della locuzione congiuntiva *“anche se”* ha valore concessivo, indicando un fatto nonostante il quale si verifica ugualmente l'azione descritta nella proposizione reggente (ossia, nel caso di specie, che dette indennità e maggiorazioni *“concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare”*). Pertanto, la corresponsione dell'indennità con carattere di continuità, non rappresenta l'unica condizione, ma una legittima alternativa a una corresponsione senza carattere di continuità. I giudici ribadiscono il concetto di irrilevanza delle modalità di erogazione dell'indennità che si può evincere da un'interpretazione letterale del testo dell'articolo 51, comma 6, Tuir³.

La Cassazione considera, quindi, innovativa la norma contenuta nell'articolo 7-quinquies, avendo, nei fatti, l'asserita interpretazione autentica soppresso la locuzione *“anche se”*, riferita dalla norma interpretata alla corresponsione con continuità dell'indennità ai trasfertisti. Se

³ Si vedano in tal senso Cass. n. 396/2012 e n. 3824/2012, n. 22796/2013.

viene meno la natura interpretativa, la norma introdotta dal D.L. 193/2016 può solo valere per il futuro a partire dalla sua entrata in vigore.

I giudici concludono che trattandosi di questione di particolare importanza ex [articolo 374](#) c.p.c., comma 2, intendono rimettere la controversia al Primo Presidente, affinché valuti la sua assegnazione alle Sezioni Unite.

Pertanto, ad oggi, la posizione della Cassazione non è definitiva, in quanto l'ultima parola spetterà alle Sezioni Unite per poter fornire un indirizzo uniforme sulla materia.

Nell'attesa della pronuncia delle Sezioni Unite, le aziende hanno la certezza che l'attuale regime contenuto nell'articolo 7-*quinquies*, D.L. 193/2016, può essere applicato a partire dalle prestazioni rese dal 3 dicembre 2016. Mentre, per eventuali contenziosi in atto, di fondamentale importanza saranno la pronuncia a Sezioni Unite della Suprema Corte e l'atteggiamento che la Direzione generale dell'Inps indicherà di assumere agli uffici legali sul territorio.