

## La circolare di lavoro e previdenza n. 43/2018

# Giustificazione documentale delle trasferte: l'interpello n. 22/2018 dell'Agenzia delle entrate

di Dario Fiori – consulente del lavoro e dottore commercialista

*Il reddito di lavoro dipendente, in base al principio di onnicomprensività, è costituito da tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce a qualunque titolo nel periodo d'imposta in relazione al rapporto di lavoro. L'[articolo 51](#), comma 5, Tuir, regola la disciplina di indennità e rimborsi spese percepiti dal lavoratore in occasione di trasferte o missioni. L'Agenzia delle entrate, con la risposta a [interpello n. 22/2018](#), ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle modalità di documentazione delle spese di trasporto sostenute in occasione di trasferte fuori del territorio comunale di cui al citato articolo 51, comma 5, Tuir.*

### Breve introduzione alla fattispecie di trasferta

Per poter giungere a un corretto inquadramento tributario delle indennità e rimborsi percepiti dal lavoratore risulta necessario richiamare il concetto stesso di trasferta individuato dal Legislatore fiscale con l'articolo 51, comma 5, Tuir:

*“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 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, elevate a € 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”.*

La *ratio* della norma citata è escludere dalla base imponibile del reddito da lavoro dipendente le somme di carattere risarcitorio corrisposte a fronte del maggior disagio subito dal lavoratore per aver svolto la propria prestazione lavorativa in una sede diversa da quella abituale. Entro i limiti individuati dal citato [articolo 51](#), comma 5, Tuir, l'indennità erogata risulta non imponibile sia sul piano tributario che su quello contributivo.

Nel presente approfondimento non verrà esaminato il caso dei c.d. trasfertisti<sup>1</sup>, individuato distintamente dall'articolo 51, comma 6, Tuir. Con riferimento al citato comma 6, si ricorda solo che il Legislatore è recentemente intervenuto con l'interpretazione autentica prevista dall'[articolo 7-quinquies](#), D.L. 193/2016. Inoltre, su tale materia si segnalano numerosi interventi della giurisprudenza di legittimità<sup>2</sup>.

La trasferta deve essere ben distinta anche rispetto al trasferimento del lavoratore ex [articolo 2103](#), comma 8, cod. civ.. La distinzione è sostanzialmente basata sul concetto di transitorietà della modifica della sede di lavoro, che risulta essere presente solo nella trasferta. Vi sono, tuttavia, trasferte durature nel tempo che possono far sorgere problemi di identificazione della fattispecie e, di conseguenza, di applicabilità della relativa norma fiscale, in quanto il Legislatore non ha individuato un limite temporale massimo per la trasferta. Pertanto, la corretta individuazione della fattispecie deve essere effettuata in base al singolo caso concreto.

Nella prassi aziendale, la trasferta rappresenta la modalità più utilizzata per lo svolgimento dell'attività lavorativa al di fuori della sede di lavoro stabilita contrattualmente tra lavoratore e datore di lavoro.

In merito ai compensi e ai rimborsi spese, valgono soprattutto le previsioni di natura contrattuale, tanto di origine collettiva quanto di origine individuale.

Le componenti della retribuzione in presenza di trasferta sono:

- retribuzione ordinaria e relative maggiorazioni legate all'eventuale lavoro straordinario;
- indennità di trasferta e/o rimborsi spese analitici;
- retribuzione relativa alle ore di viaggio, ove prevista dalla contrattazione collettiva o dal regolamento aziendale o dall'accordo individuale.

I sistemi di ristoro delle spese di viaggio, trasporto, vitto, alloggio e altre eventuali spese sono i noti metodi di:

- rimborso spese analitico o a piè di lista;

---

<sup>1</sup> Per approfondimenti si vedano: R. Lucarini, *Viaggio nell'articolo 51, Tuir: il trasfertismo, il trasferimento e l'assegno di sede*, in "Strumenti di lavoro", n. 5/2018; L. Vannoni, *Trasferta e trasfertismo, l'evoluzione giurisprudenziale dopo la pronuncia a Sezioni Unite della Cassazione*, in "Il giurista del lavoro", n. 7/2018.

<sup>2</sup> Si vedano Cass. n. 9731/2017; Cass. SS.UU. n. 27093/2017; Cass. ordinanza n. 16263/2018.

- indennità di trasferta o diaria forfettaria;
- sistema misto.

Relativamente alla definizione di orario di lavoro e degli eventuali compensi spettanti per le ore di viaggio per raggiungere il luogo della trasferta, valgono le disposizioni della contrattazione collettiva, aziendale o le disposizioni previste negli accordi individuali con il lavoratore.

Un esempio è il Ccnl Metalmeccanica industria, che prevede per il lavoratore comandato in trasferta un compenso per il tempo di viaggio, preventivamente approvato dall'azienda, in base ai mezzi di trasporto dalla stessa autorizzati per raggiungere la località di destinazione e viceversa. Il principale contratto collettivo del settore metalmeccanico distingue i compensi per il tempo di viaggio nelle seguenti misure:

- a) la corresponsione della normale retribuzione per tutto il tempo coincidente col normale orario giornaliero di lavoro in atto nello stabilimento o cantiere di origine;
- b) la corresponsione di un importo pari all'85% per le ore eccedenti il normale orario di lavoro di cui al punto precedente.

In linea generale, a meno di diverse previsioni contrattuali collettive o individuali, il tempo di viaggio non rappresenta orario di lavoro. Su tale tema la giurisprudenza di legittimità<sup>3</sup> ha affermato che:

*“Salvo diverse previsioni contrattuali, il tempo impiegato giornalmente per raggiungere la sede di lavoro durante il periodo della trasferta non può considerarsi come impiegato nell'esplicazione dell'attività lavorativa vera e propria, non facendo parte del lavoro effettivo, e non si somma quindi al normale orario di lavoro, così da essere qualificato come lavoro straordinario, tanto più che l'indennità di trasferta è in parte diretta a compensare il disagio psicofisico e materiale dato dalla faticosità degli spostamenti suindicati”.*

Infine, sempre la Corte di Cassazione, con [sentenza n. 5496/2006](#), ha definito il concetto di “funzionalità dello spostamento” rispetto alla prestazione affermando che:

*“il tempo per raggiungere il luogo di lavoro rientra nell'attività lavorativa vera e propria, allorché lo spostamento sia funzionale rispetto alla prestazione; in particolare, sussiste il carattere di funzionalità nei casi in cui il dipendente, obbligato a presentarsi presso la sede aziendale, sia poi di volta in volta destinato in diverse località per svolgervi la sua prestazione lavorativa”.*

---

<sup>3</sup> Cass. n. 5359/2001.

### Aspetti sanzionatori legati alla registrazione della trasferta nel LUL

La Direzione generale per l'attività ispettiva del Ministero del lavoro, con [lettera circolare n. 11885/2016](#), si è pronunciata sulle infedeli registrazioni all'interno del LUL, con particolare riferimento all'indennità di trasferta corrisposta ai dipendenti.

Si ricorda che, relativamente alle disposizioni sanzionatorie in materia di lavoro e legislazione sociale, l'[articolo 22](#), D.Lgs. 151/2015, ha modificato l'[articolo 39](#), comma 7, D.L. 112/2008, convertito con modificazioni dalla L. 133/2008 (decreto istitutivo del LUL). Il novellato articolo 39, comma 7, recita:

*“Salvo i casi di errore 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 (...)”.*

La [lettera circolare n. 11885/2016](#) relativamente all'erronea registrazione della voce trasferta richiama la già citata disciplina dell'[articolo 51](#), comma 5, Tuir.

Nel documento di prassi citato si chiarisce che l'errata registrazione della voce trasferta integra gli estremi dell'infedele registrazione quando sussiste una difformità tra la realtà sostanziale e quanto registrato sul LUL, sempre che l'erronea annotazione comporti una differente quantificazione dell'imponibile contributivo, ivi compresa l'eventuale applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 51, comma 5, Tuir.

La nota precisa che la difformità si configura:

*“certamente nel caso in cui la trasferta non sia stata proprio effettuata o la relativa indennità occulti emolumenti dovuti ad altro titolo, appalesando con ciò un intento evidentemente fraudolento”.*

Come già detto, non esiste una nozione legale di trasferta nel settore privato, pertanto non potrebbe impedirsi di qualificare come indennità di trasferta i ristori erogati al lavoratore per prestazioni rese fuori dal luogo di abituale occupazione, anche se nell'ambito del territorio comunale. Il Legislatore, con il citato articolo 51, comma 5, Tuir, ha infatti voluto normare solo gli aspetti fiscali e contributivi. Può quindi concludersi che, per ipotetiche indennità di trasferta connesse a effettivi spostamenti avvenuti fuori della sede di abituale occupazione, nell'ambito del territorio comunale, il dato sarebbe fedelmente registrato sul LUL, ma l'emolumento risulterebbe comunque componente positiva della retribuzione imponibile. In tal senso anche la [circolare n. 326/E/1997](#):

*“È quindi, del tutto naturale che gli stessi contratti di lavoro, collettivi o individuali, prevedano la corresponsione di una indennità aggiuntiva allorché il dipendente sia chiamato a svolgere una attività fuori della sede naturale in cui lo stesso è tenuto contrattualmente a svolgere la sua attività. L’individuazione della sede di lavoro è, ovviamente, rimessa alla libera decisione delle parti contrattuali, decisione sulla quale né il legislatore né, tanto meno, l’Amministrazione finanziaria, hanno possibilità di intervenire, così come non è consentito sindacare le modalità di erogazione o gli importi dell’indennità all’uopo stabiliti. Il legislatore fiscale può e deve, invece, introdurre criteri di tassazione delle indennità, corrisposte in occasione di tali trasferte del dipendente, che siano coerenti con l’insieme delle disposizioni tributarie (ciò è stato riconosciuto legittimo in più occasioni anche dalla Corte Costituzionale). Per questo il legislatore ha differenziato il trattamento delle indennità di trasferta a seconda che le stesse siano o meno svolte nell’ambito del territorio comunale in cui è stabilita la sede di lavoro del dipendente, rilevabile, come già precisato dalla documentazione relativa all’assunzione, stabilendo un trattamento di favore per le indennità percepite in occasione di trasferte effettuate fuori dal territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro”.*

Caso nettamente diverso è se la trasferta non sia stata invece effettuata o l’indennità occulti compensi dovuti ad altro titolo (superminimo, lavoro straordinario, etc.). In tale caso l’emolumento corrisposto, oltre ad essere recuperabile a tassazione e contribuzione, rende la registrazione sul LUL anche infedele e punibile ai sensi del citato [articolo 39](#), comma 7, D.L. 112/2008.

La nota conclude affermando che il regime sanzionatorio di cui all’articolo 39, comma 7, D.L. 112/2008, per infedele registrazione sul LUL può trovare applicazione nei casi in cui la registrazione del dato risulti sostanzialmente non veritiera:

- sia in ordine ai dati meramente quantitativi della stessa (ad esempio differente retribuzione di fatto erogata o differente orario di lavoro/riposi effettivamente goduti);
- sia in ordine ai dati qualitativi non inerenti alla 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.

Il presupposto comune di punibilità resta che dall’infedele registrazione sul LUL derivino ricadute sotto il profilo retributivo, previdenziale o fiscale.

### La risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 22/2018

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a [interpello n. 22/2018](#), fornisce alcuni chiarimenti sulle modalità di documentazione delle spese di trasporto in occasione di trasferte dei lavoratori fuori dal territorio comunale, al fine di poter essere ricondotte all'esenzione di cui all'articolo 51, comma 5, Tuir.

Nel caso proposto, la società istante utilizza per la gestione delle trasferte dei propri lavoratori dipendenti una procedura centralizzata, con la quale il lavoratore, prima di recarsi in trasferta, crea una richiesta di autorizzazione alla trasferta stessa, inserendo in un sistema informatico i dati necessari per ottenere l'approvazione da parte del datore di lavoro. Gli elementi da inserire sono: la motivazione del viaggio; il tipo di trasferta; l'attività da svolgere; la data inizio e la data fine del servizio fuori sede; il luogo di destinazione; la richiesta di prenotazione dei servizi di viaggio e alloggio. Ottenuta l'approvazione della trasferta, il lavoratore procede con la prenotazione dei servizi di trasporto e/o viaggio e alloggio, selezionandoli in autonomia tra quelli proposti dal sistema informatico, oppure avvalendosi dell'assistenza di un'agenzia viaggi di fiducia del datore di lavoro. Completata la prenotazione, l'acquisto dei servizi di trasporto viene effettuato direttamente dal datore di lavoro tramite la stessa agenzia viaggi. Il pagamento dei servizi di trasporto al vettore viene effettuato dall'agenzia utilizzando una carta di pagamento virtuale ad addebito centralizzato su conto corrente della società istante. I servizi di trasporto acquistati con la predetta carta di pagamento sono attestati in un estratto conto mensile in formato digitale (*file .pdf*) contenente tutti i dettagli delle transazioni effettuate nel mese stesso. A fronte dei flussi generati dalle transazioni effettuate dall'agenzia viaggi con la carta di pagamento, le spese di trasporto vengono attribuite in automatico alle rispettive note spese relative alle specifiche trasferte dei dipendenti; ciascun dipendente confermerà poi, al rientro dalla trasferta, l'effettiva fruizione dei servizi, prepagati dalla società, validandoli nella sua nota spese. L'istante afferma che tramite nome e cognome e codice identificativo del dipendente, riportati sia nella nota spese della trasferta sia nell'estratto conto, è sempre possibile ricollegare le specifiche voci indicate nella nota spese di trasferta alle rispettive voci dell'estratto conto che attestano i pagamenti delle spese di trasporto anticipate dalla società.

Tutto quanto premesso, la società istante chiede se le spese pagate direttamente per il trasporto dei propri dipendenti in trasferta, in tutti i casi in cui non sia prevista l'emissione di biglietti cartacei, possano essere considerate idoneamente documentate attraverso l'attestazione delle stesse spese tramite l'estratto conto stampato su supporto cartaceo, senza che sia necessario allegare alla nota spese di trasferta la copia cartacea dei biglietti elettronici. In sostanza, l'istante richiede se il suddetto

estratto conto possa essere considerato idoneo ai fini della non imponibilità della spesa stessa, a norma dell'articolo 51, comma 5, Tuir, e ai fini della conseguente non applicazione della ritenuta, di cui all'[articolo 23](#), comma 2, lettera a), D.P.R. 600/1973.

A parere dell'istante, il suddetto requisito documentale necessario ai fini della non imponibilità in capo al dipendente delle spese di trasporto, è soddisfatto anche in assenza dell'allegazione alla nota riepilogativa delle spese di trasferta della stampa dei biglietti elettronici. Infatti, l'attestazione del pagamento, tramite l'estratto conto delle spese di trasporto sostenute direttamente dalla stessa società, va considerata documentazione idonea al fine di far rientrare tali spese nella previsione del citato [articolo 51](#), comma 5, Tuir.

L'Agenzia delle entrate, nella formulazione del suo parere, esordisce richiamando il noto principio di onnicomprensività<sup>4</sup> di cui all'articolo 51, comma 1, Tuir, e lo specifico regime di favore nell'ipotesi di trasferta del lavoratore previsto dal comma 5 del medesimo articolo 51, Tuir. In relazione alla fattispecie in esame, per le spese di trasporto, il citato comma 5 prevede:

*“Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito (...) al netto delle spese di viaggio e di trasporto (...)”.*

Con tale formulazione, pertanto, il Legislatore ha previsto che non debbano essere imputate al lavoratore le spese di trasporto sostenute dal datore di lavoro per consentire al proprio dipendente di svolgere l'attività lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro.

Dopo l'inquadramento normativo della fattispecie, l'Amministrazione finanziaria, per quanto riguarda la valenza probatoria della documentazione delle spese di trasporto, ricorda che si è più volte pronunciata<sup>5</sup> relativamente all'ipotesi di rimborso al dipendente delle spese di trasporto sostenute in occasioni di trasferte, e che possono ritenersi valide anche in relazione alla fattispecie in esame, laddove si configura un diretto sostenimento della spesa di trasporto da parte del datore di lavoro. Al fine di dimostrare l'effettività del costo sostenuto, è sufficiente che le spese risultino sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa.

Dall'esame della documentazione prodotta in allegato all'istanza di interpello, l'Agenzia delle entrate riconosce che l'estratto conto individua per ciascuna transazione: la data d'acquisto del biglietto aereo/ferroviario, il nome del passeggero e il codice identificativo del dipendente, il centro di costo, il

---

<sup>4</sup> “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”.

<sup>5</sup> Si veda la principale prassi in materia di trasferta del lavoratore: Mef, [circolare n. 326/E/1997](#); Mef, [circolare n. 101/E/2000](#); Agenzia delle entrate, risoluzioni [n. 232/E/2002](#), [n. 38/E/2014](#), [n. 83/E/2016](#).

codice identificativo del viaggio; il prestatore d'opera con descrizione della prestazione, ovvero, per gli acquisti di biglietti aerei, la ragione sociale della compagnia aerea, il numero del biglietto elettronico, la classe di prenotazione, data della partenza/*check-in*, itinerario di viaggio, infine la valuta e l'importo pagato.

Tali informazioni, inoltre, sono successivamente confermate attraverso la validazione della nota spese, redatta sempre in forma cartacea, da parte del dipendente destinatario della prestazione al rientro dalla trasferta.

Da quanto sopradetto, l'Amministrazione finanziaria riconosce tale documentazione idonea ad attestare l'effettivo spostamento della sede di lavoro e l'utilizzo del servizio di trasporto da parte del dipendente, nonostante i documenti elettronici di trasporto rilasciati dai diversi vettori non siano stampati e allegati alla relativa nota spese.

L'Agenzia delle entrate pertanto conclude affermando:

*“Sulla base delle considerazioni illustrate, può ritenersi, ai fini in esame, che le spese di trasporto sostenute dal datore di lavoro in occasione di trasferte fuori del territorio comunale dei propri dipendenti e documentate nei modi descritti possano essere ricondotte alla previsione esentativa di cui al comma 5 del più volte citato articolo 51 del TUIR e, conseguentemente, possano essere considerate non imponibili ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente. Resta inteso che i citati documenti di trasporto elettronici dovranno essere conservati in formato elettronico al fine di un eventuale riscontro in sede di controllo”.*