

TRASFERTE E TRASFERTISTI

LA NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA APRE LA STRADA AI RIMBORSI

L'art. 7-quinquies del DL. 193/2016 ha introdotto una norma di interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito dei lavoratori dipendenti che svolgono occasionalmente o abitualmente la loro attività fuori dalla sede di lavoro (cd. ipotesi di trasferta o di trasfertista).

In particolare, la disposizione ha stabilito le condizioni per definire quando il lavoro può considerarsi svolto da "trasfertista" precisando che laddove esse non siano contemporaneamente soddisfatte, trova applicazione il regime normativo della trasferta.

Il regime fiscale e contributivo delle trasferte e dei trasfertisti

In primo luogo va richiamato il differente regime fiscale e contributivo che si applica alle fattispecie in esame e disciplinato dall'art. 51, commi 5 e 6 del Tuir. 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 (Art. 51 comma 5 TUIR).

Nessuna esenzione è prevista invece, nel caso in cui il lavoratore svolga la sua attività fuori dalla sede di lavoro abituale ma all'interno del comune di riferimento.

Diverso trattamento è riconosciuto, invece, alle indennità corrisposte per il trasfertismo in quanto formano base imponibile ai fini fiscali e previdenziali nella misura del 50% del loro ammontare (Art. 51 comma 6 TUIR).

Il quadro normativo e di prassi precedente alla norma di interpretazione autentica

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”*.

La previsione è stata oggetto di un primo documento interpretativo da parte del ministero del Lavoro con la nota 8287/2008.

La nota ha fornito dei criteri di lettura per distinguere le ipotesi di applicazione del comma 5 (trasferta occasionale) e comma 6 (trasferta abituale).

In sintesi, il Ministero ha precisato che la trasferta può ritenersi riconducibile al comma 5 (e quindi trasferta occasionale) qualora l'azienda abbia indicato **una specifica sede di lavoro** nel contratto individuale e nella relativa dichiarazione di assunzione effettuata agli organi amministrativi. Ciò in quanto **l'indicazione di una sede di lavoro risulta incompatibile con la definizione di trasfertista**.

A questa posizione ha fatto eco l'Inps con il messaggio n. 27271 del 5 dicembre 2008. L'Istituto, ha precisato che costituiscono elementi riconducibili al trasfertismo:

- la mancata indicazione nel contratto e/o lettera di assunzione della sede di lavoro intendendosi per tale il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa e non quello di assunzione (quest'ultimo, infatti, può non coincidere con quello di svolgimento del lavoro);
- lo svolgimento di una attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente (ossia lo spostamento costituisce contenuto ordinario della prestazione di lavoro);
- 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 vale a dire non strettamente legata alla trasferta poiché attribuita senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove si è svolta la trasferta.

La posizione della giurisprudenza

Il tema della distinzione tra trasferta e il trasfertismo ha dato luogo nel tempo ad un copioso contenzioso tra gli enti previdenziali e le aziende soprattutto nel settore metalmeccanico (aziende di impiantistica), del settore edile e dei servizi ausiliari del commercio.

In particolare, tali aziende hanno applicato il regime normativo della trasferta sebbene la loro attività si caratterizzava per essere svolta in luoghi sempre diversi (ossia presso i vari cantieri indicati dall'azienda).

Gli ispettori, infatti, hanno disconosciuto la trasferta e in alcuni casi hanno ricondotto il compenso alla disciplina prevista dal comma 6 (trasfertisti abituali e quindi assoggettando la somma a contributi e Irpef nella misura del 50%); in altri casi, gli ispettori hanno assoggettato le somme ad integrale prelievo fiscale e contributivo. La Cassazione, con una posizione sostanzialmente unanime, ha stabilito 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 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 della magistratura, infatti, rimane l’indagine sul luogo della prestazione che per sua caratteristica intrinseca deve prestarsi ad essere svolta in posti sempre variabili.

La Cassazione ha anche stabilito che la modalità con cui è corrisposta l’indennità - in misura fissa o in base alla presenza in azienda – non assume alcuna rilevanza rispetto alla definizione di trasfertista. Molte aziende riconoscono l’indennità da trasfertista applicando il regime normativo del comma 6 escludendo, ad esempio, le giornate in cui i lavoratori rimangono assenti dal servizio per malattia, infortunio, ferie, permessi etc.; ciò, in considerazione del fatto che l’indennità è riconosciuta a ristoro di uno specifico disagio **solo se effettivamente subito.**

Su questo aspetto la circolare del Ministero delle Finanze n. 326/1997 (ripresa dalla nota del Ministero del Lavoro n. 8287/2008) sembrava non consentirlo poiché precisava che questa indennità *“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”* (di fatto una indennità fissa mensile).

Sulla stessa linea l'Inps nel richiamato messaggio n. 27271 del 5 dicembre 2008 ha sottolineato che l'indennità doveva essere corrisposta al dipendente *“in misura fissa vale a dire non strettamente legata alla trasferta poiché attribuita senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove si è svolta la trasferta”*.

I giudici, invece, avevano confermato la piena legittimità della posizione aziendale proprio in virtù della consolidato orientamento della Corte di Cassazione (fra tutte sentenza n. 3066/2016).

Le novità della norma di interpretazione autentica

Con la legge 1 dicembre 2016, n. 225 di conversione del decreto legge n. 193/2016, in vigore dal 3 dicembre 2016, è stata introdotta una norma di interpretazione autentica del comma 6 dell'articolo 51 del Tuir.

Il comma 6 dell'articolo 51 del Tuir *“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”*.

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

Rispetto al requisito indicato nel sub. a) la norma ripropone in modo più incisivo, rispetto al passato, la necessità che per essere considerato un lavoratore “trasfertista” nel contratto individuale o nella lettera di assunzione non deve essere indicata una sede di lavoro. Il testo originario oggetto di interpretazione autentica si esprimeva in modo più generico (***“tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi”***). Sul punto, come detto nei paragrafi precedenti, la giurisprudenza aveva ritenuto non determinante questa condizione contrattuale poiché il solo esercizio del potere direttivo da parte del datore di lavoro integrava la condizione contrattuale senza necessità di una espressa indicazione in un senso o in un altro della sede di lavoro.

Rispetto al requisito indicato al sub. b) non sussistono particolari differenze rispetto al testo normativo originario.

Rispetto al requisito indicato al sub. c) la norma di interpretazione autentica sembra, invece, ridurre il campo di applicazione dell'originario comma 6. Infatti, in passato la norma faceva riferimento alle “maggiorazioni di retribuzione [...] **anche se corrisposte con carattere di continuità**” (in questo senso anche la giurisprudenza). Mentre, ora la legge si esprime in senso più rigido stabilendo che le maggiorazioni di retribuzione devono essere ***“in misura fissa, attribuite senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta”***.

Ma la sostanziale differenza rispetto alla previsione di legge originaria è la necessità che i tre requisiti sopra indicati siano coesistenti. E' sufficiente che anche uno solo di essi sia mancante per ricondurre il trattamento economico automaticamente alle regole del comma 5.

Resta ora da capire se la giurisprudenza riterrà il concetto di coesistenza dei tre requisiti un aspetto sostanziale per la qualificazione di trasfertista.

Ad ogni modo, qualora sia mancante uno dei tre requisiti la nuova norma stabilisce che “è riconosciuto il trattamento” del comma 5. Con tale espressione si ritiene che il legislatore abbia voluto precisare che il trattamento previsto dal comma 5 trovi applicazione nel rispetto delle condizioni in esso previste. Conseguentemente, se fosse confermata questa interpretazione, al fine di poter beneficiare delle fasce di esenzione è necessario, in ogni caso, che la trasferta sia svolta almeno fuori dal territorio comunale.

Aziende che operano nel comune

Pertanto, se in passato un lavoratore svolgeva la propria prestazione in luoghi sempre variabili ma all'interno di un solo comune, l'azienda poteva qualificarlo “trasfertista” e beneficiare delle fasce di esenzione nella misura del 50%; alla luce del nuovo quadro normativo, invece, la mancanza di uno dei requisiti indicati (ad esempio, la sede di lavoro nel contratto), non consentirebbe l'utilizzo delle fasce di esenzione previste dal comma 5 con conseguente assoggettamento integrale delle somme al prelievo fiscale e contributivo.

Si ipotizzi un'azienda edile che ha una pluralità di cantieri solo nel comune di Roma ed ha indicato in contratto la sede in cui è presente il centro di interessi amministrativi e gestionali sempre nel comune. Per lo svolgimento della prestazione corrisponde una maggiorazione di retribuzione ai propri lavoratori esclusivamente per ogni giornata che svolgono il lavoro nella pluralità dei cantieri del comune di Roma. In questo caso, in passato l'azienda avrebbe potuto applicare su questa maggiorazione l'esenzione fiscale e contributiva sul 50% della somma.

Al contrario, sulla base della norma di interpretazione autentica, i lavoratori non possono essere considerati “trasfertisti” (in quanto la maggiorazione non è fissa ed è stata indicata una sede di lavoro) e allo stesso tempo non sembrano poter essere considerati in trasferta poiché la prestazione è resa all'interno del comune.

Aziende che operano anche fuori dal comune

Diverso è il caso in cui l'azienda abbia cantieri presenti in una pluralità di comuni ed ha indicato in contratto la sede di lavoro in uno di essi; qualora l'azienda corrispondesse una maggiorazione per ogni giornata di lavoro, il regime della trasferta sembrerebbe possibile solo nelle giornate in cui il lavoratore si sia recato fuori dal comune "principale". Sul piano gestionale, tuttavia, è importante che l'azienda sia in grado di dimostrare per ogni lavoratore la trasferta fuori dal comune di riferimento.

Più complicata è l'ipotesi in cui l'azienda abbia cantieri in una pluralità di comuni senza indicare in contratto la sede di lavoro. In questo caso si possono realizzare due distinte ipotesi:

Qualora l'azienda corrispondesse una maggiorazione per ogni giornata effettiva di prestazione in luoghi variabili, il lavoratore non potrebbe essere considerato un "trasfertista" (in quanto la maggiorazione non è fissa), e quindi a rigore di legge potrebbe essere considerato in trasferta. Tuttavia, non sussistendo una sede indicata nel contratto individuale, non è facile sul piano probatorio individuabile una sede certa rispetto alla quale va verificata la trasferta fuori dal comune lasciando aperto uno spazio di contenzioso.

Qualora, invece, l'azienda corrispondesse una maggiorazione fissa mensile, il lavoratore non potrebbe essere considerato un "trasfertista" (in quanto manca la sede di lavoro indicata nel contratto di lavoro), mentre a rigore di legge potrebbe essere considerato in trasferta. Tuttavia, in considerazione del riconoscimento economico forfetario, non è chiaro come andrebbe individuata la quota di maggiorazione giornaliera al fine di verificare il diritto all'esenzione del comma 5. Un calcolo empirico porterebbe a ragguagliare l'indennità mensile per ogni giornata effettiva di prestazione "variabile", ma anche questo esercizio si presterebbe probabilmente ad un contenzioso.

In sintesi, le ipotesi che potrebbero realizzarsi sono le seguenti:

IPOTESI 1

Contratto di lavoro individuale: il datore di lavoro ha indicato nel contratto la sede di lavoro specifica

Prestazione: la prestazione si caratterizza per lo svolgimento in luoghi sempre variabili

Indennità: maggiorazione riconosciuta in misura fissa

Regime normativo: in passato questa situazione avrebbe imposto l'applicazione del comma 6. A seguito della norma di interpretazione autentica si applica il comma 5 a condizione che siano rispettate le condizioni ivi previste.

IPOTESI 2

Contratto di lavoro individuale: il datore di lavoro ha indicato nel contratto la sede di lavoro variabile (ovvero non ha indicato una specifica sede di lavoro)

Prestazione: la prestazione si caratterizza per lo svolgimento in luoghi sempre variabili

Indennità: maggiorazione riconosciuta in misura fissa

Regime normativo: in passato questa situazione avrebbe imposto l'applicazione del comma 6. A seguito della norma di interpretazione autentica continua ad applicarsi il comma 6.

IPOTESI 3

Contratto di lavoro individuale: il datore di lavoro ha indicato nel contratto la sede di lavoro variabile (ovvero non ha indicato una specifica sede di lavoro)

Prestazione: la prestazione si caratterizza per lo svolgimento in luoghi sempre variabili

Indennità: maggiorazione riconosciuta in misura variabile in funzione dell'effettiva presenza

Regime normativo: in passato questa situazione avrebbe imposto l'applicazione del comma 6. A seguito della norma di interpretazione autentica continua ad applicarsi il comma 5 a condizione che siano rispettate le condizioni ivi previste.

Gli effetti retroattivi della norma

La natura di interpretazione autentica della norma produce gli effetti anche in modo retroattivo e nei limiti della prescrizione quinquennale salvo sulle questioni passate già in giudicato. Ne consegue che in relazione alle diverse ipotesi che si possono realizzare, qualora le aziende avessero applicato fino ad oggi il regime fiscale e contributivo del comma 6, potrebbero richiedere anche il rimborso dei maggiori oneri sostenuti.

E' evidente che per poter avere diritto al rimborso, le aziende devono poter provare per il passato l'effettiva trasferta avvenuta almeno fuori dal comune.

DIPARTIMENTO SCIENTIFICO della
FONDAZIONE STUDI

Via del Caravaggio 66
00145 Roma (RM)

fondazionestudi@consulentidellavoro.it