



Circolare Speciale **3/2020**

Trasferta e trasfertismo

Elementi identificativi e regime contributivo

Il lavoratore subordinato può essere chiamato a svolgere la sua attività in un luogo diverso dalla sede di lavoro. In tali casi, a seconda delle modalità e del luogo di svolgimento della prestazione, nonché degli impegni contrattuali assunti dalle parti, si possono configurare le 2 fattispecie della trasferta occasionale ovvero della trasferta strutturale o per contratto prevista per i cosiddetti trasfertisti. Lesatta configurazione dell'una o dell'altra fattispecie rileva in relazione alla diversa disciplina contributiva e fiscale.

L'art. 51, c. 5 del Tuir prevede una esenzione entro determinati limiti giornalieri (importi che subiscono riduzioni proporzionali agli eventuali rimborsi delle spese per vitto e alloggio e, comunque, diversi a seconda che la trasferta sia effettuata in Italia o all'estero) nelle ipotesi di trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale. Il medesimo comma prevede al contempo una totale imponibilità sia delle indennità che dei rimborsi per le trasferte effettuate entro il territorio comunale, tranne i rimborsi per le spese di trasporto documentate dal vettore.

Un diverso trattamento è stabilito, invece, per le indennità erogate ai trasfertisti, ossia a coloro i quali sono tenuti "per contratto" all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, atteso che il c. 6 del medesimo art. 51 ne prevede una imponibilità al 50% a prescindere dal loro ammontare, rinviando ad apposito decreto ministeriale l'individuazione delle categorie di lavoratori trasfertisti.

Al riguardo, considerata la mancata adozione del decreto ministeriale previsto dalla predetta norma, con Mess. n. 27271/2008 l'Inps, nel fornire i chiarimenti in ordine alla corretta applicazione del regime contributivo disciplinato dal citato c. 6, ha indicato, in linea con i criteri stabiliti dal Ministero delle Finanze con la Circ. n. 326/E/1997, gli elementi identificativi del cosiddetto trasfertismo, la cui contestuale sussistenza determina l'applicabilità del regime contributivo di cui al citato c. 6, come di seguito riepilogati:

- 1. 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 dell'attività lavorativa);*
- 2. lo svolgimento di una attività lavorativa che richiede la continua mobilità del lavoratore dipendente (ossia lo spostamento costituisce contenuto ordinario della prestazione di lavoro);*
- 3. 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, vale a dire non strettamente legata alla trasferta poiché attribuita senza distinguere se il dipendente si sia effettivamente recato in trasferta e dove.*

Con la Circ. n. 158/2019 l'Inps, a seguito della interpretazione recata dall'art. 7-quinquies del D.L. n. 193/2016, in materia di determinazione del reddito dei lavoratori in trasferta e trasfertisti, ha fornito i chiarimenti utili ai fini dell'applicabilità del corretto regime contributivo.

In particolare, sono forniti gli elementi identificativi del cosiddetto trasfertismo, di cui all'art. 51, c. 6, del D.P.R. n. 917/1986, per i lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi. I chiarimenti non riguardano le altre fattispecie disciplinate dall'art. 51, c. 6 quali le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, i premi agli ufficiali piloti dell'Esercito italiano, della Marina militare e dell'Aeronautica militare nonché i premi agli ufficiali piloti del Corpo della Guardia di finanza.

Art. 51, cc. 5 e 6 D.P.R. 22.12.1986, n. 917/1986 - Art. 7-quinquies D.L. 22.10.2016, n. 193 - C.M. Finanze 23.12.1997, n. 326 - R.M. Finanze 9.05.2000, 56/E C.M. Finanze 19.05.2000, n. 101 - Nota Min. Lavoro 20.06.2008, n. 8287 - D.L. 25.06.2008, n. 112 - C.M. Lavoro 21.08.2008, n. 20 - C.M. Lavoro 16.02.2012, n. 2 D. Lgs. 14.09.2015, n. 151 - C.M. Lavoro 12.10.2015, n. 26 - Nota M. Lavoro 14.06.2016, n. 11885 - Circ. Inps 23.12.2019, n. 158 - Mess. Inps 5.12.2008, n. 27271 Mess. Inps 16.06.2016, n. 2682 - Interpello M. Lavoro 13.12.2011, n. 47 - Sentenza Cass. civ. 15.11.2017, n. 27093

Tra i poteri organizzativi e direttivi del datore di lavoro far parte la possibilità di destinare il proprio lavoratore dipendente a svolgere la prestazione lavorativa in un luogo diverso rispetto a quello ordinario, così come definito al momento dell'assunzione o, in caso di successivi trasferimenti, nel corso di svolgimento del rapporto di lavoro. L'invio in trasferta rientra tra i poteri che, non incontrando limiti legislativi, possono essere imposti al lavoratore dipendente, senza che sia necessario il consenso di quest'ultimo per la loro legittimazione. La corretta gestione amministrativa della trasferta richiede in primis la corretta configurazione giuridica della stessa, separandola concettualmente da istituti che presentano caratteristiche comuni come il cosiddetto trasfertismo.

Nel tentativo di risolvere i dubbi interpretativi relativi alla possibilità di riconoscere ai lavoratori senza una sede di lavoro fissa l'indennità di trasferta soggetta all'esenzione parziale prevista dall'art. 51, c. 5 Tuir, l'art. 7-quinquies del D.L. 193/2016, convertito nella L. 225/2016 (con norma interpretativa), ha fissato i requisiti per l'applicazione del regime del trasfertismo, regolamentato in materia fiscale sempre dall'art. 51 Tuir, ma dal c. 6, prevedendo che, in caso di mancata contestuale sussistenza di tali condizioni, sia riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta, di cui al c. 5 del medesimo art. 51.

L'art. 51, c. 6 D.P.R. 917/1986 stabilisce che le indennità e le maggiorazioni di retribuzione dovute ai lavoratori dipendenti tenuti per contratto all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente nella misura del 50% del loro ammontare. Ai fini dell'applicazione dell'esenzione sia ai fini contributivi sia ai fini fiscali, si considerano trasfertisti, tutti quei lavoratori dipendenti ai quali è contrattualmente attribuita un'indennità, ovvero una maggiorazione di retribuzione, per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il lavoratore dipendente si sia o meno recato effettivamente in trasferta.

È stata esclusa l'assimilabilità degli autotrasportatori di merci ai trasfertisti, proprio in considerazione del fatto che le indennità ad essi corrisposte non hanno carattere continuo, ma competono soltanto per i giorni di effettiva trasferta.

Il Ministero del Lavoro, in relazione alla non conforme scritturazione/registrazione della voce "trasferta", ha fornito chiarimenti sul regime sanzionatorio applicabile in caso di "disconoscimento" della prestazione lavorativa effettuata in regime di trasferta, con particolare riferimento all'applicazione della sanzione di infedele registrazione sul Libro Unico del Lavoro, ai sensi dell'art. 39, c. 7 del D.L. 112/2008. Viene ribadito che il concetto di infedele registrazione va riferito esclusivamente ai casi di difformità tra i dati registrati e la prestazione lavorativa resa o l'effettiva retribuzione o compenso corrisposti.

DEFINIZIONI

TRASFERTA



Potere in capo al datore di lavoro di destinare il proprio dipendente a svolgere la prestazione di lavoro **in un luogo temporaneamente diverso** rispetto a quello ordinario, definito al momento dell'assunzione o, in caso di successivi trasferimenti, nel corso di svolgimento del rapporto di lavoro, conformemente alle mansioni assegnate.



- In assenza di una norma specifica, la regolamentazione dell'istituto è delineata:
 - .. nei suoi aspetti sostanziali, dalla giurisprudenza, sulla base dei principi generali del rapporto di lavoro previsti dal Codice Civile;
 - .. dalla contrattazione collettiva, per quanto attiene il trattamento economico;
 - .. dall'art. 51, c. 5 Tuir, relativamente al trattamento fiscale e contributivo.

TRASFERTISTI



- Lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative **in luoghi sempre variabili e diversi**.
- Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione, anche se corrisposte con carattere di continuità, non concorrono a formare il reddito nella misura del **50% del loro ammontare**.



L'ultimo periodo del c. 6 dell'art. 51 Tuir prevede la possibilità - non attuata - che con decreto del Ministero delle Finanze, di concerto con il Ministero del Lavoro, siano individuate le categorie di lavoratori destinatarie della disciplina.

ISTITUTO DELLA TRASFERTA

DISCIPLINA

- In assenza di una norma specifica, la regolamentazione dell'istituto è delineata, nei suoi aspetti sostanziali, dalla giurisprudenza, sulla base dei principi generali del rapporto di lavoro previsti dal Codice Civile e dalla contrattazione collettiva.
- L'art. 51, c. 5 del Tuir disciplina il trattamento fiscale e, indirettamente, contributivo.

DEFINIZIONE

- Il datore di lavoro ha il potere di destinare il proprio dipendente a svolgere la prestazione di lavoro in un luogo **temporaneamente** diverso rispetto a quello ordinario, definito al momento dell'assunzione o, in caso di successivi trasferimenti, nel corso di svolgimento del rapporto di lavoro, conformemente alle mansioni assegnate.

Pubblico impiego	Nel pubblico impiego la trasferta ha una durata massima pari a 240 giorni all'anno.
Lettera assunzione	Per essere inviati in trasferta, non è necessario che sia espressamente prevista tale possibilità nella lettera di assunzione.

DISCIPLINA FISCALE

- La disciplina fiscale prevede tre differenti regimi, a seconda delle modalità e delle forme dei trattamenti economici previsti in occasione della trasferta.
- Nel caso di trasferte all'interno del territorio comunale, le indennità o i rimborsi spese concorrono alla formazione del reddito, con esclusione dei rimborsi spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore.

Regime forfetario	In caso di corresponsione di un'indennità forfetaria, esenzione fino a € 46,48 al giorno , elevati a € 77,47 per l'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto (esenti da imponibilità).
Regime analitico	<ul style="list-style-type: none"> • Totalmente esenti i rimborsi spese sostenute per vitto, alloggio, viaggio e trasporto. • Altre spese non documentabili, analiticamente attestate dal dipendente (come rimborsi telefono) esenti fino a € 15,49 al giorno, elevati a € 25,82 per l'estero.
Regime misto	<ul style="list-style-type: none"> • Indennità forfetaria con rimborso analitico del vitto o dell'alloggio: esente fino a 30,99 € al giorno, elevati a € 51,65 per l'estero. • Indennità forfetaria con rimborso analitico del vitto e dell'alloggio: esente fino a € 15,49 al giorno, elevati a € 25,82 per l'estero. • Sono esenti le spese di viaggio e di trasporto.

TRASFERTISMO

SOGGETTI INTERESSATI

- **Datori di lavoro**
 - Tutti i datori di lavoro privati, a prescindere dall'inquadramento ai fini previdenziali e assicurativi.
- **Lavoratori**
 - Tutti i lavoratori dipendenti, a prescindere dalla tipologia contrattuale e dall'orario di lavoro, in funzione delle particolari caratteristiche dell'attività lavorativa.
 - Non è stato a tutt'oggi emanato il decreto interministeriale che avrebbe dovuto definire le categorie di lavoratori che, tipicamente, sono da considerare "trasfertisti".

REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

- Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione, anche se corrisposte con carattere di continuità, **non concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare**.
- Sia ai fini:
 - .. contributivi;
 - .. fiscali;
 - .. assicurativi.

INDENNITÀ E MAGGIORAZIONI DI RETRIBUZIONE

- Tali indennità o maggiorazioni di retribuzione sono:
 - .. attribuite per contratto;
 - .. per tutti i giorni retribuiti.
- Non rilevano i tempi e i luoghi delle trasferte.

QUALIFICAZIONE DEL LAVORATORE

• Nel tentativo di chiarire la corretta applicazione, l'Inps, con Mess. n. 27271/2008, ha precisato che per identificare un lavoratore "trasfertista" occorre che si verifichino tutti e 3 i seguenti fattori:

1. 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.
 2. Lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del lavoratore.
 3. La corresponsione di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa.
- Il luogo di assunzione, infatti, può non coincidere con il luogo di svolgimento del lavoro.
 - Lo spostamento, quindi, costituisce contenuto ordinario della prestazione lavorativa.
 - Senza distinguere se il lavoratore si sia effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si sia svolta.

INDENNITÀ DI TRASFERTA AI TRASFERTISTI

• In linea di principio, non dovrebbe verificarsi mai per questa tipologia di lavoratori, l'ipotesi della trasferta vera e propria (art. 51, c. 5, D.P.R. 917/1986).
• Tuttavia, ove, con riferimento a uno o più specifici incarichi, ricorrano tutte le condizioni normativamente previste per la trasferta, il lavoratore dipendente avrà diritto, con riferimento a quegli incarichi, all'indennità di trasferta.

ASSENZE DEL LAVORATORE

• Le assenze dal lavoro retribuite, quali:

- .. ferie;
- .. permessi;
- .. malattia;
- .. maternità;
- .. infortunio.

- Non influiscono sulle indennità e maggiorazioni di retribuzione erogate al lavoratore trasfertista.

INTERPRETAZIONE AUTENTICA DEL DECRETO FISCALE

• Al fine di superare il contrasto interpretativo, in occasione della conversione in legge del decreto fiscale (art. 7-quinquies D.L. 193/2016, conv. nella L. 225/2016), sono stati pedissequamente ripresi i principi introdotti dal Mess. Inps 27271/2008.

• L'art. 7-quinquies, aggiunto in sede di conversione, prevede infatti, a titolo d'interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito dei lavoratori in trasferta e trasfertisti, che il c. 6 dell'art. 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:

- .. 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.

• Conseguenze operative

- Il regime della trasferta diventa una sorta di regola generale, che può disapplicarsi, in favore di quella del trasfertista, in base alla volontà delle parti (è infatti necessario prevedere contrattualmente la corresponsione di un'indennità fissa), ma soltanto per i lavoratori itineranti (lavoratori con continua mobilità).
- Nella nuova previsione si richiama la necessità che l'**indennità** sia in misura **fissa**, e non solo corrisposta anche **con continuità**, come si prevede nell'art. 51, c. 6 Tuir.
- In caso di mancata contestuale esistenza di tali condizioni, è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui all'art. 51, c. 5 Tuir.
- È evidente, quindi, che con questo passaggio si supera il chiarimento dato dalla Circ. MF n. 326/E/1997, dove il regime da trasfertista veniva considerato riconoscibile anche come mera strategia retributiva del dipendente.

SENTENZE CORTE DI CASSAZIONE

**SENTENZA CASSAZIONE
CIVILE DEL 17.02.2016
N. 3066**

- Le concrete caratteristiche della prestazione, resa in luoghi sempre variabili e diversi, determinano il regime fiscale applicabile, a nulla rilevando le modalità di corresponsione degli emolumenti, atteso che il carattere di continuità della loro erogazione non è di per sé decisivo.
- Di conseguenza, viene data continuità all'orientamento secondo cui gli emolumenti erogati ai trasfertisti concorrono a formare reddito, assoggettabile a contribuzione previdenziale, nella misura del 50% del loro ammontare.
- La retribuzione imponibile comprende integralmente quanto corrisposto ai cosiddetti "trasfertisti", in quanto correlato alla causa tipica e normale del rapporto. Per costoro non deve parlarsi propriamente di indennità di trasferta, bensì di retribuzione per le attività lavorative che comportino un continuo movimento del dipendente per raggiungere - con mezzi di solito messi a disposizione dal datore di lavoro - località diverse, determinabili sulla base delle opere da eseguire.
- **Pertanto, ai trasfertisti non possono essere riconosciuti, né indennità di trasferta, né rimborsi spese esenti (vitto/alloggio/viaggio), in quanto opera l'imponibilità al 50% prevista dall'art. 51, c. 6 Tuir.**

**SENTENZA CASSAZIONE
CIVILE DEL 12.08.2016
N. 17095**

- Per ricadere nel regime dell'art. 51, c. 6 Tuir è necessario che lo svolgimento dell'attività lavorativa fuori sede sia immanente alla prestazione lavorativa, nel senso che debba contenere in sé la necessità dello spostamento sul territorio lavoratore. Viceversa, si ricade nel regime di esenzione relativo alla trasferta, previsto nel c. 5 dell'art. 51 del Tuir, nel caso in cui l'attività si esaurisca compiutamente nel medesimo luogo, anche se con elevata frequenza.
- La distinzione va ricavata avendo riguardo non alla natura della prestazione, in movimento o meno, ma al fatto che il trasfertista sia obbligato in base al contratto a lavorare in luoghi sempre variabili (ancorché fissi e non in movimento), senza avere una sede fissa, mentre il lavoratore in trasferta è solo quello che si muove dalla propria sede fissa.
- La distinzione non inerisce ai contenuti della prestazione lavorativa, bensì alle ragioni dello spostamento territoriale in relazione al reale contenuto del contratto di lavoro.
- L'ipotesi del cosiddetto trasfertismo ricorre nei casi in cui il lavoratore sia contrattualmente obbligato a rendere la propria prestazione in luoghi diversi, per il tipo e per le caratteristiche dell'impresa nella cui organizzazione egli è inserito. Mentre la fattispecie della trasferta presuppone la predeterminazione di un luogo fisso di esplicazione dell'attività lavorativa ed un provvisorio ed occasionale mutamento del luogo stesso, in base a scelte imprenditoriali di carattere contingente.
- **Non ricorrono perciò i presupposti per il regime di esenzione contributiva nel caso di erogazione di emolumenti a titolo di indennità di trasferta a lavoratori trasfertisti ed a nulla contano in proposito le modalità o la frequenza dell'erogazione.**

**SENTENZA CASSAZIONE
CIVILE DEL 5.06.2017
N. 13924**

- Una volta accertato che le indennità di trasferta sono erogate in misura fissa per un importo non eccedente il limite previsto per l'esenzione fiscale e contributiva, senza documentazione delle spese sostenute, si deve ritenere che le stesse somme, erogate in assenza di titolo per il riconoscimento della trasferta, sono da considerarsi retribuzione imponibile.
- **Nel concetto di retribuzione imponibile devono essere ricomprese tutte le erogazioni, in denaro o in natura, provenienti dal datore di lavoro che trovano giustificazione semplicemente nella costanza del rapporto di lavoro, tanto più se la causale della trasferta, atta a giustificare l'esenzione totale o parziale dalla contribuzione, non viene dimostrata dalla parte onerata che intende avvalersene.**

PRINCIPI DI DIRITTO DELLA CORTE DI CASSAZIONE

- Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 27093/2017, hanno affermato i seguenti principi di diritto:
 - .. È conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni giuridiche, l'interpretazione autentica dell'art. 51, c. 6 del D.P.R. n. 917/1986, con la quale si è stabilito che i lavoratori rientranti nella disciplina prevista dal c. 6 (trasfertisti) 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 una **continua mobilità**;
 - 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.
 - .. In materia di trattamento contributivo dell'indennità di trasferta, alla stregua dei criteri di interpretazione letterale, storica, logico-sistematica e teleologica, **l'espressione anche se corrisposta con carattere di continuità** presente sia nell'art. 11 L. 467/1984, sia nel vigente art. 51, c. 6 D.P.R. n. 917/1986 deve essere intesa nel senso che l'eventuale continuatività della corresponsione del compenso per la trasferta **non ne modifica l'assoggettabilità al regime contributivo e fiscale meno gravoso** di quello stabilito in via generale per la retribuzione imponibile.

ORE DI VIAGGIO

- In via generale, il tempo impiegato per raggiungere il luogo di lavoro rimane estraneo all'attività lavorativa vera e propria e non deve sommarsi al normale orario di lavoro.
- È retribuito solo se lo prevede il Contratto Collettivo o il regolamento aziendale.
- Il tempo per raggiungere il luogo di lavoro rientra però 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 svolgere la sua prestazione lavorativa.**

TEMPO DI VIAGGIO NELLE TRASFERTE

- Il Ministero del Lavoro, con risposta ad istanza di interpello, ha precisato che nonostante l'estensione del concetto di orario di lavoro, permane la problematica della computabilità del tempo di viaggio per trasferta nell'attività lavorativa perché l'art. 8 del D.Lgs. n. 66/2003 ha confermato l'esclusione dall'orario di lavoro del tempo impiegato per recarsi al lavoro, così come previsto all'art. 5 del R.D. n. 1955/1923 e dall'art. 4 del R.D. n. 1956/1923, stabilendo che tale periodo di tempo non è retribuibile e non può essere computato nell'orario di lavoro.
- **In caso di trasferta, le relative ore di viaggio non possono essere computate nell'orario di lavoro e il trattamento economico che ne deriva non può che essere di natura indennitaria**, nei limiti di quanto disposto dall'art. 51, c. 5, del D.P.R. n. 917/1986.

• Pertanto, **il tempo impiegato dal lavoratore per raggiungere la sede di lavoro durante la trasferta non costituisce esplicazione dell'attività lavorativa** ed il disagio che deriva al lavoratore è assorbito dall'indennità di trasferta.

RIMBORSO CHILOMETRICO E LOCALITÀ DI MISSIONE

- L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che i **rimborsi chilometrici erogati per l'espletamento della prestazione lavorativa in un comune diverso da quello in cui è situata la sede di lavoro, sono esenti da imposizione**, sempreché, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia calcolato in base alle tabelle ACI.
- **1° Ipotesi**
 - Se la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione è inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio.
 - Il rimborso chilometrico, di minor importo rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, si considera non imponibile ai sensi dell'art. 51, c. 5, secondo periodo TUIR.
- **2° Ipotesi**
 - Se la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione è maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio.
 - Il rimborso chilometrico, di maggior importo rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, si considera reddito imponibile ai sensi dell'art. 51, c. 1 TUIR.

Interpello Min. Lavoro 15/2010

Risoluzione Ag. Entrate 92/E/2015

TRACCIABILITÀ DEGLI ANTICIPI DI CASSA PER SPESE

- È esclusa dall'obbligo di tracciabilità della retribuzione, obbligatoria dal 1.07.2018, la corresponsione di somme erogate a diverso titolo.
- Pertanto, la corresponsione di somme quali anticipi di cassa effettuati per spese che i lavoratori devono sostenere nell'interesse dell'azienda e nell'esecuzione della prestazione (rimborso spese di viaggio, vitto, alloggio), possono essere corrisposte anche con mezzi non tracciabili.

INFEDELE REGISTRAZIONE SUL LIBRO UNICO DEL LAVORO DELLA TRASFERTA

PRESUPPOSTI

- La non conforme registrazione della voce trasferta può integrare la condotta di infedele registrazione tutte le volte in cui:
 - .. sia riscontrata, a seguito di accertamento ispettivo, una difformità tra la realtà “fattuale” e quanto registrato dal LUL;
 - .. sempre che “Ferronea” scritturazione del dato abbia determinato l'effetto di una differente quantificazione dell'imponibile contributivo.

- Ad esempio 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 elusivo.

TRASFERTISTI

- Rilevano le difformità riscontrate dal personale ispettivo nel caso di registrazione, sotto la voce trasferta, di somme erogate per compensare prestazioni lavorative che, essendo normalmente rese in luoghi variabili e diversi, devono essere sottoposte al diverso regime di cui all'art. 51, c. 6 del D.P.R. 917/1986 (c.d. lavoratori trasfertisti).
- 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 mentre, nel caso dei lavoratori c.d. trasferisti, le somme erogate hanno natura esclusivamente retributiva, essendo legate al peculiare atteggiarsi della prestazione lavorativa.

- La difformità rilevata, oltre a determinare l'applicazione di un diverso regime previdenziale e fiscale, comporta la registrazione di un dato - la voce trasferta - che non corrisponde sotto il profilo qualitativo alla causale o titolo che sta alla base delle erogazioni effettuate dal datore di lavoro.

SANZIONI

Art. 39, c. 7 D.L. 112/2008

- Salvo i casi di errore meramente materiale, l'omessa o infedele registrazione dei dati di cui ai cc. 1, 2 e 3, che determina differenti trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da € 150 a € 1.500.

- Se la violazione si riferisce a più di 5 lavoratori o a un periodo superiore a 6 mesi la sanzione va da € 500 a € 3.000.
- Se la violazione si riferisce a più di 10 lavoratori o a un periodo superiore a 12 mesi la sanzione va da € 1.000 a € 6.000.

SANZIONABILITÀ

- La sanzionabilità della condotta è subordinata al determinarsi di omissioni di carattere retributivo, previdenziale o fiscale perché la ratio della disposizione è finalizzata a collegare la reazione punitiva alle ipotesi di sostanziale e reale incidenza della condotta illecita sui profili di tutela dei lavoratori.

- Non rilevano quelle irregolarità meramente formali quali, ad esempio, quelle riguardanti la numerazione unica o quella sequenziale, nonché ogni altra inesattezza che non vada ad incidere sull'imponibile retributivo.

ESCLUSIONI DA SANZIONE

- **Mancata corresponsione** di determinate somme previste dalla contrattazione collettiva applicata o applicabile.
- Accertamento ispettivo con **riqualificazione del rapporto di lavoro** instaurato ricondotto ad una diversa tipologia contrattuale.

- Le scritturazioni dei dati riportano fedelmente quanto effettivamente erogato (anche se in difformità rispetto alle previsioni del contratto collettivo).
- Le scritturazioni risultano veritiere - e pertanto fedeli e non omissive - in ragione della tipologia contrattuale instaurata e non mutano il titolo retributivo o contributivo in forza del quale determinate somme sono versate.

CONDOTTE SANZIONABILI

- La condotta di infedele registrazione risulta integrata nelle ipotesi di scritturazione di dati che abbiano riflesso immediato sugli aspetti legati alla retribuzione o al trattamento fiscale o previdenziale del rapporto di lavoro e che debba comunque essere ricondotta alla “realtà fattuale”, riscontrandosi in tutti i casi in cui la quantificazione della durata della prestazione o la retribuzione effettivamente erogata non corrisponda a quella formalizzata sul LUL.

- Come si verifica a titolo esemplificativo nelle fattispecie dei c.d. “fuori busta” o di indicazione di ore di lavoro quantitativamente diverse rispetto a quelle effettivamente prestate.

RIMBORSI SPESE E INDICAZIONE NEL LIBRO UNICO DEL LAVORO

Tavola

Domande e risposte del Vademecum del Ministero del Lavoro

Domande	Risposte
Rimborsi spese sul Libro Unico: vanno sempre iscritti?	<ul style="list-style-type: none"> • Sì. Vanno eseguite le annotazioni relative ai rimborsi spese anche se esenti fiscalmente e contributivamente. • L'annotazione può prevedere l'indicazione dei soli importi complessivi specificati, con il sistema del documento o riepilogativo più di lista approntato a parte, esattamente come ora. • 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.
Vanno iscritti anche i rimborsi di spese anticipate dal dipendente con fatture intestate all'azienda?	Non vanno indicate sul Libro Unico del Lavoro le somme rimborsate al dipendente che costituiscono mera anticipazione di spese che lo stesso ha sostenuto in nome e per conto dell'azienda datrice di lavoro relativamente a documenti di spesa intestati all'azienda medesima.
I rimborsi spese effettuati con utilizzo di carta di credito aziendale ovvero mediante un fondo spese dell'azienda vanno sempre indicati nel Libro Unico?	<ul style="list-style-type: none"> • Ai fini della individuazione dei rimborsi spese da indicare sul Libro Unico non conta il mezzo di pagamento con cui i rimborsi vengono effettuati, bensì la qualità delle spese rimborsate. • Vanno pertanto indicate le spese che vengono rimborsate al dipendente, sia forfetariamente che su base di elencazione analitica dei singoli titoli di spesa, escludendo invece le fatture o le spese già direttamente intestate all'azienda. La dazione di fondi spese o fondi cassa anticipativi non andrà indicata sul Libro Unico, ove andrà evidenziata soltanto la rendicontazione delle spese gestite attraverso tali fondi. • Il datore di lavoro terrà comunque a disposizione della vigilanza, su richiesta, un dettaglio analitico delle attività aziendali al riguardo.

Tavola

Interpelli Agenzia Entrate

Dematerializzazione dei giustificativi cartacei richiesti a rimborso dal lavoratore in trasferta	<p>Premesso che i giustificativi allegati alle note spese trovano corrispondenza nella contabilità dei cedenti o prestatori tenuti agli adempimenti fiscali e l'Agenzia delle Entrate, con risposta a interpello n. 388/2019, ha fornito importanti indicazioni in merito alle condizioni per dematerializzare i giustificativi cartacei richiesti a rimborso dal lavoratore in trasferta.</p> <p>L'Agenzia delle Entrate ribadendo quanto affermato dall'art. 3 del D.M. 17.06.2014, precisa che qualsiasi sistema di conservazione della documentazione digitale deve rispettare:</p> <ul style="list-style-type: none"> .. le regole previste dal codice civile, dal C.A.D. (Codice dell'Amministrazione Digitale), e dalle relative regole tecniche, nonché dalle altre norme tributarie sulla corretta tenuta della contabilità; .. le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla Partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi; .. l'apposizione, a conclusione del processo di conservazione, di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione.
Conservazione note spese per trasferte in Paesi extra-UE	Con riguardo alla dematerializzazione e conservazione sostitutiva delle note spese analitiche e dei relativi giustificativi dei dipendenti in trasferta in Paesi Extra-UE, l'Agenzia delle Entrate, con risposta a interpello n. 417/2019 ha chiarito che qualora si tratti di Paesi con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale, è doveroso l'intervento del pubblico ufficiale che attesti la conformità delle copie informatiche dei giustificativi di spesa, perché si considerano documenti originali "unici".
Trattamento fiscale dei rimborsi delle spese di parcheggio sostenute durante le trasferte al di fuori del territorio comunale	<p>L'Agenzia delle Entrate in risposta ad una consulenza giuridica si è espressa affermando che il rimborso al dipendente delle spese di parcheggio, configurandosi quale rimborso di spese diverse da quelle di viaggio, trasporto, vitto ed alloggio:</p> <ul style="list-style-type: none"> .. è assoggettabile interamente a tassazione laddove il datore di lavoro abbia adottato i sistemi del rimborso forfettario e misto; .. rientra tra le "altre spese" (ulteriori rispetto a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio) escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente fino all'importo massimo di € 15,49 giornalieri (25,82 per le trasferte all'estero) nei casi di rimborso analitico.

CASO PRATICO

Esempio

Erogazione dell'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa mensile al lavoratore dipendente trasfertista

Dati	Azienda inquadrata nel settore commercio con un numero di dipendenti compreso tra 01 e 15.					
	Contratto Collettivo Nazionale Applicato	Terziario - Confcommercio.				
	Qualifica	Divisore contrattuale orario 168.				
	Mansioni	Operaio di 4° livello - salario erogato in forma mensile.				
	Nel mese di gennaio 2020 il dipendente	Ha prestato lavoro ordinario per 112 ore.				
		È stato assente per malattia dal giorno 08.01 al giorno 10.01.				
È stato assente per ferie dal giorno 14.01 al giorno 17.01.						
Non ha effettuato prestazioni di lavoro straordinario.						
Retribuzione	Paga Base	Contingenza	Scatti di anzianità	III Elemento	Superminimo Non Assorbibile	Premio Non Assorbibile
	€ 1.092,46	€ 524,22	€ 61,98	€ 2,07	€ 400,00	€ 530,00
Conteggi	All'atto dell'assunzione è stato riconosciuta al dipendente un'Indennità mensile lorda quale "trasfertista" pari a € 1.200,00 da erogarsi per 12 mensilità, indipendentemente dall'effettiva prestazione lavorativa.					
	Retribuzione di fatto - Stipendio lordo mensile	€ 2.636,24	Ottenuta sommando tutti gli elementi retributivi della testata (1.092,46 + 524,22 + 61,98 + 2,07 + 400,00 + 530,00).			
	Indennità mensile lorda come trasfertista	€ 1.200,00	La parte imponibile pari al 50% ammonta a € 600,00.			
	Imponibile contributi sociali (1)	€ 3.236,24 arrotondato a € 3.236,00	Lavoro ordinario + festività goduta - giorni di assenza + ferie + carenza malattia + 50% Indennità come trasfertista. (2.534,85 + 101,39 - 709,76 + 405,58 + 304,18 + 600,00)			
Imponibile Irpef (2)	€ 2.936,85	Ottenuto sottraendo dall'imponibile contributi sociali, i contributi a carico del dipendente pari a € 299,39 [3.236,24 - (3.236,00 x 9,19%) - 2,00]				
Nota	<ul style="list-style-type: none"> • Si precisa che le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, sono: <ul style="list-style-type: none"> .. imponibili Inps per il 50% del loro ammontare; .. imponibili Inail per il 50% del loro ammontare; .. soggette a Irpef per il 50% del loro ammontare; .. utili per il Tfr per il 50% del loro ammontare; .. erogate per solo 12 mensilità. 					

Libro Unico del Lavoro - Sezione retribuzione - Gennaio 2020

CODICE	DESCRIZIONE	ORE/GIORNI	BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE	STATISTICHE		
8002	LAVORO ORDINARIO (giorni)	25,00	101,39385	2.534,85				
195	FESTIVITA' GODUTA	1,00	101,39385	101,39				
8725	ASSENZE (giorni/ore)	7,00	-101,39385	-709,76				
8728	FERIE GODUTE	4,00	101,39385	405,58				
8729	COMPUTO FERIE su 6 gg	4,80	101,39385			486,69		
8356	CARENZA MALATTIA	3,00		304,18				
64	INDENNITA' - TRASFERTISTA			1.200,00				
9117	RATA ADDIZ. REGIONALE A.P.				43,94			
9119	RATA ADD. COMUNALE A.P.				7,90			
TOTALE LORDO								
	IMPON. CONTR. SOC. (1)							
	3.836,24	3.236,00	297,39		2,00	299,39		
IMP. T.S. ANTE 2001	%	IRPEF	IMP. T.S. TFR 2001	%	IRPEF NETTA	IRPEF SU RIVAL	IRPEF GIA' PAG.	TOT. TRAT. IRPEF T.S.
IMP. T.SS ARR. A.P.	%	IRPEF A.P.	ONERI DEDUCIBILI	IMP. IRPEF (2)	IRPEF LORDA	TOT. DETR.		TOT. TRAT. IRPEF
				2.936,85	853,15	62,40		790,75
ACCONTO	RATA PRESTITO	RES. PRESTITO	TRATT. SINDAC.	COVELCO	ARR. PREC.	TRAT. CORPO		TOT. TRATTENUTE
					0,51	51,84		1.142,49
CONGUAGLIO FINE ANNO CESS. RAPP.	PROGR. ON. DED.	PROG. IMP. IRPEF	IMP. IRPEF ANNUO	PROGR. DETR. IRPEF	PROGR. RIT. IRPEF	ADDITIONALE IRPEF		CONGUAGLIO IRPEF +/-
IRPEF ERARIO	ADDIZ. REGIONALE	ADDIZ. COMUNALE				ARR. ATTUALE		NETTO BUSTA
						0,25		2.694,00

Formulario n. 1

Autorizzazione alla trasferta

Datore di lavoro

.....
.....
.....

Egregio Signor/Gentile Signora

.....
.....

Oggetto: Trasferta fuori dal comune

La informiamo che, per esigenze di servizio, sarà inviato/a in trasferta dal giorno al giorno nel Comune di per lo svolgimento del seguente incarico:

La trasferta sarà regolata secondo le disposizioni normative contenute nel C.C.N.L. applicato al rapporto di lavoro e del regolamento in uso presso l'azienda.

Luogo e data,

Il Responsabile

.....

Formulario n. 2

Fac-simile di nota spese

Nota Spese

LAVORATORE DIPENDENTE

Cognome e Nome Matricola/Centro di costo (se presente)

TRASFERITA dal giorno al giorno a (luogo)

REGIME PRESCELTO (barrare la casella che interessa)

..... **FORFETARIO** **MISTO** **ANALITICO**

SPESE DI VIAGGIO⁽¹⁾

Treno	€
Aereo	€
Taxi	€
Autobus	€
.....	€
Totale spese di viaggio	€

SPESE PER UTILIZZO AUTOVETTURA⁽²⁾

Autovettura modello targata tariffa chilometrica ACI € x Km (percorsi) = €
percorso

Formulario n. 2 (segue)

SPESE DI VITTO E ALLOGGIO⁽³⁾

Albergo	fattura/ricevuta/scontrino fiscale n.....	del	€.....
Ristorante	fattura/ricevuta/scontrino fiscale n.....	del	€.....
Bar	fattura/ricevuta/scontrino fiscale n.....	del	€.....
Altro	fattura/ricevuta/scontrino fiscale n.....	del	€.....

Totale spese di vitto e alloggio €.....

INDENNITÀ FORFETARIA €

ALTRE SPESE NON DOCUMENTATE⁽⁴⁾

Altre spese:

.....	del	€
.....	del	€

Totale spese non documentate €

TOTALE COMPLESSIVO SPESE €

Si allegano alla presente nota spese i documenti comprovanti le spese indicate come sopra dettagliate.

Data,

Il dipendente

.....

Note

- ⁽¹⁾ Sono rimborsate senza limiti purché comprovate da idoneo documento di trasporto anche anonimo.
- ⁽²⁾ Se l'importo rimborsato eccede l'importo calcolato mediante l'utilizzo delle tariffe ACI, l'eccedenza deve essere tassata in capo al lavoratore dipendente.
- ⁽³⁾ Le spese di vitto e alloggio rimborsate con il metodo analitico non sono tassate in capo al lavoratore dipendente purché documentate mediante fattura recante una doppia intestazione: sia l'intestazione del soggetto che fruisce la prestazione sia del soggetto che commette il servizio.
- ⁽⁴⁾ Vi rientrano le spese di parcheggio, trasporto bagagli, ecc. Non sono tassate in capo al lavoratore dipendente per un importo giornaliero non superiore a € 15,49 se le trasferte vengono effettuate in Italia oppure a € 25,82 per le trasferte effettuate all'estero.