



STUDIO ASSOCIATO PANNISCO
DI DOTT. PASQUALINO PANNISCO E DOTT. ANGELO PANNISCO

CONSULENZA DEL LAVORO

DOTT. PASQUALINO PANNISCO
Consulente del lavoro
Revisore legale

AVV. MELANIA LAZZARIN
Avvocato

DOTT. ANGELO PANNISCO
Consulente del lavoro

DOTT.SSA MARIA ELENA CRESPIAN
Abilitata Consulente del lavoro

DISCIPLINA DELLE INDENNITÀ DI TRASFERTA.
DECRETO LEGISLATIVO 2/9/97 N. 314

A cura del Dott. Pasqualino Pannisco

L'attuale quadro normativo è carente di una definizione di trasferta, nonché di una disciplina organica relativa. L'unico riferimento normativo è rinvenibile nell'art. 51, comma 5, del TUIR approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 3, commi 5, 6 e 7 del decreto legislativo 2/9/97 n. 314, che disciplina il trattamento fiscale, contributivo ed assicurativo dei compensi e rimborsi rivolti a remunerare i disagi e le spese affrontate dai lavoratori in trasferta.

A) DEFINIZIONE DELLA TRASFERTA

1. Trasferta

Secondo la giurisprudenza di legittimità si definisce **trasferta** lo spostamento di un lavoratore dalla propria sede abituale di lavoro in altri luoghi dove viene inviato per **temporanee esigenze di servizio, con previsione di rientro nella sua sede**. Quindi, la trasferta implica uno spostamento non definitivo, bensì provvisorio e temporaneo, del luogo della prestazione lavorativa per soddisfare esigenze di carattere contingente.

2. Trasferimento

Il trasferimento del lavoratore subordinato è costituito, invece, dal **definitivo mutamento del luogo in cui è normalmente svolta la prestazione lavorativa, senza previsione di durata e, quindi, con carattere di stabilità**.

In altri termini: "il trasferimento è una modifica di sede di lavoro **definitiva**, mentre la trasferta è una modifica di sede **provvisoria**". (cfr., ex multis, Cassazione, Sez. Lavoro n. 7350 del 26/3/2010).

3. Trasfertismo

Secondo la sentenza di Cassazione civile – sezione lavoro – n. 5648 del 17/9/1986, la categoria dei lavoratori trasfertisti di cui all'art. 51, comma 6 del D.P.R. 917/1986 (TUIR) ricorre tutte le volte che: "**in base alle norme contrattuali e alle concrete vicende del rapporto risulti che il contratto di lavoro abbia come specifico oggetto lo svolgimento della prestazione lavorativa in**



luoghi sempre diversi, senza che vi sia una predeterminazione del luogo delle prestazioni medesime, quindi, non ricorrano i requisiti spaziali e temporali tipici della trasferta”.

Per quanto concerne, la figura del lavoratore trasfertista si evidenzia l'intervento legislativo di cui **all'art. 7 quinquies del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n.193, convertito con la Legge 1 dicembre 2016, n.225**, trattato *infra*, sub punto F del presente lavoro.

B) TRASFERTA NELL'AMBITO DEL TERRITORIO COMUNALE

Le indennità e i rimborsi di spesa relativi all'attività svolta nell'ambito del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro concorrono integralmente, a tutti gli effetti, a formare il reddito imponibile dei lavoratori dipendenti e dei collaboratori coordinati e continuativi.

L'Amministrazione finanziaria ha ribadito che anche i rimborsi delle spese chilometriche riconosciute ai dipendenti (e collaboratori) per trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale sede di lavoro concorrono a formare il reddito imponibile.

Sono eccettuati i rimborsi delle spese di trasporto, anche nel territorio comunale, solo a condizione che siano comprovate da documenti provenienti dal vettore (ricevute del taxi, biglietti dell'autobus, del tram ecc.)¹

C) TRASFERTA FUORI DEL TERRITORIO COMUNALE

Agli effetti dell'imponibilità fiscale e previdenziale si ha una situazione di trasferta esente soltanto se la missione si svolge fuori del territorio comunale della località dove è la sede abituale di lavoro.

D) TRATTAMENTO DI TRASFERTA

- *Trattamento economico*

Il lavoratore comandato in trasferta deve percepire un'indennità economica che, in assenza di una specifica imputazione, ha natura composita o mista, assolvendo ad una funzione risarcitoria (compensativa delle maggiori spese), sia ad una funzione retributiva (compensativa del maggior disagio psico-fisico).

La disciplina del trattamento economico della trasferta è prevista, normalmente dai contratti collettivi di lavoro, salvo condizioni di miglior favore contenute nei contratti individuali.

- *Aspetti fiscali e retributivi*

¹ **Le spese di trasferta sostenute nel comune ove è ubicata la sede dell'impresa sono tassate in capo al dipendente, mentre sono integralmente deducibili dal reddito d'impresa.**



Sotto il profilo contributivo e fiscale, ai sensi dell'art. 51, comma 5 del T.U.I.R. le indennità percepite per le trasferte fuori dal territorio comunale (sede di lavoro) concorrono a formare il reddito in base al seguente schema:

1. Ipotesi di nessun rimborso per spese di vitto e alloggio

- Imponibile per l'eccedenza rispetto a € 46,48 al giorno per trasferte in Italia
- Imponibile per l'eccedenza rispetto a € 77,47 al giorno per trasferte all'estero

2. Ipotesi di rimborso o fornitura di spese di vitto o alloggio

- Imponibile per l'eccedenza rispetto a € 30,99 al giorno in Italia
- Imponibile per l'eccedenza rispetto a € 51,65 al giorno all'estero

3. Ipotesi di rimborso o fornitura di spese di vitto e alloggio

- Imponibile per l'eccedenza rispetto a € 15,49 al giorno in Italia
- Imponibile per l'eccedenza rispetto a € 25,82 al giorno all'estero.

In pratica, il trattamento di trasferta può essere erogato con tre sistemi, l'uno alternativo all'altro, che si schematizzano nel modo seguente:

1. Indennità di trasferta forfetaria

Il trattamento di trasferta, in tal caso, consiste in un importo giornaliero determinato forfettariamente – nei limiti indicati dai contratti collettivi di categoria – per ogni giorno di permanenza fuori della sede ordinaria di lavoro.

Tali indennità sono escluse dall'imponibile fiscale e contributivo fino all'importo di :

- **€ 46,48 (£ 90.000) al giorno, per le trasferte in Italia;**
- **€ 77,47 (£ 150.000) al giorno per le trasferte all'estero.**

Tali quote di indennità esenti non subiscono alcuna riduzione in relazione alla durata della trasferta, per cui rimangono immutate (46,48 o 77,47 € al giorno) anche nell'ipotesi di trasferta inferiore a 24 ore o che non comporti alcun pernottamento fuori sede.²

2. Rimborso misto

² **IMPORTO ESENTE DELLA TRASFERTA** - Nell'ipotesi che le parti del rapporto concordino direttamente (accordi individuali) ovvero di contrattazione di secondo livello indennità di trasferta superiori alla previsione del contratto collettivo di primo livello il maggiore importo corrisposto rispetto ai limiti previsti dal contratto collettivo di lavoro non si considera superminimo retributivo assoggettabile ad imposizione fiscale e previdenziale, mantenendo invece la natura di indennità di trasferta, così come stabilito dal comma 5 dell'art. 51 del TUIR. In altri termini, l'importo esente ai fini fiscali e previdenziali rimane fissato in € 46,48 per la trasferta nazionale elevata ad € 77,47 per la trasferta all'estero, mentre restano ferme le varie articolazioni dell'esenzione per fasce, previsto dalla norma, in relazione ai rimborsi vari che il datore di lavoro eroga al lavoratore per le missioni.

In tal senso si è pronunciato il Ministero del Lavoro con propria nota n. 7301/2010, con la quale è stata rettificata la precedente contraria indicazione di cui all'interpello n. 14 del 2 aprile 2010.



È possibile che in aggiunta al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio sulla base di idonea documentazione (a piè di lista), venga corrisposta anche un'indennità di trasferta.

In tal caso (come pure nell'ipotesi di vitto o alloggio forniti gratuitamente), le quote di franchigia di esenzione di € 46,48 e 77,47 al giorno vengono ridotte come segue:

- Rimborso o fornitura alloggio: riduzione di 1/3:
 - quote esenti residue: € 30,98 in Italia;
€ 51,64 all'estero;
- Rimborso o fornitura di vitto: riduzione di 1/3:
 - quote esenti residue: € 30,98 in Italia;
€ 51,64 all'estero;
- Rimborso o fornitura di vitto e alloggio: riduzione di 2/3 :
 - quote esenti residue: € 15,49 in Italia;
€ 25,82 all'estero.

3. Rimborso analitico delle spese

Il comma 5 del D.P.R. 917 e 1986 (TUIR) stabilisce che“ 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”.

Quindi, le spese di vitto, di alloggio, di viaggio (anche sotto forma di indennità chilometrica), di trasporto, sono tutte rimborsate dal datore di lavoro “a piè di lista” e non concorrono a formare il reddito imponibile del dipendente, qualunque sia l'ammontare del rimborso spese.

Nel caso in cui tutte le spese di vitto e alloggio siano integralmente rimborsate a piè di lista, in base ad idonea documentazione, è anche possibile rimborsate ulteriori spese non documentabili, (mance, telefono, parcheggio, ecc.), con i seguenti limiti:

- € 15,49 al giorno in Italia
- € 25,82 al giorno all'estero.

Per queste ultime non è necessario che sia allegata documentazione di spesa purché siano attestate analiticamente dal lavoratore ³.

La scelta per uno dei sistemi sopra esposti va fatta con riferimento all'intera trasferta. Non è consentito, pertanto, nell'ambito di una stessa trasferta, adottare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente si trova fuori dalla sede di lavoro.

³ È sostanzialmente irrilevante la scelta tra il rimborso “misto” e quello “analitico”, in quanto una volta rimborsate le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, possono essere corrisposte in esenzione da imposte soltanto € 15,49 (pari ad 1/3) da attribuire:

- o quale indennità (quindi prescindendo dal sostenimento di altre spese)
- o quali ulteriori spese, anche non documentabili, ma comunque **analiticamente attestate dal dipendente.**



E) TRASFERTISTI ABITUALI (art.51, comma 6, TUIR)

Trasferta e trasfertismo rappresentano una questione da sempre aperta.

L'art.3, comma 6 del D. Lgs. 314/1997 ha introdotto una disciplina distinta per i cosiddetti "trasfertisti", cioè quei **lavoratori tenuti per contratto all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi**. Tali sono i lavoratori assunti per prestare la propria opera sempre fuori della sede dell'azienda, i quali si differenziano dagli altri lavoratori che più o meno occasionalmente vengono destinati a svolgere un'attività fuori della propria sede di lavoro per specifiche "trasferte".

Ai sensi della citata norma, le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti a tali lavoratori "trasfertisti", anche se corrisposte con carattere di continuità, concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare. L'importo risultante, senza alcuna limitazione giornaliera, è, pertanto esente da imposizione fiscale e contributiva. Sono da comprendere nella base imponibile, nella stessa misura del 50%, anche le spese sostenute dal lavoratore in occasione della sua attività lavorativa, le quali concorrono a formare il reddito, poiché non espressamente escluse.

Secondo il Ministero delle Finanze (Circolare n. 326 del 23/12/97), si devono comprendere nell'ambito di questa disposizione tutti quei soggetti ai quali viene attribuita un'indennità, chiamata o meno 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.

A partire dal 2012 si è sviluppato un orientamento giurisprudenziale da cui emerge una figura di "lavoratore trasfertista" diversa da quella delineata dai pareri e dalle risoluzioni ministeriali. La recente sentenza della Corte di Cassazione del 17 febbraio 2016, n. 3066 conferma il precedente orientamento definendo la differenza tra trasferta e trasfertismo.

La trasferta si ha quando il datore di lavoro destina il proprio dipendente a svolgere la prestazione di lavoro in un luogo temporaneamente diverso da quello ordinario e, quindi, il trattamento fiscale è determinato dal TUIR art. 541, comma 5.

Il trasfertismo si verifica quando la trasferta è abituale e strutturalmente connessa alla prestazione di lavoro, il lavoratore non ha una sede di lavoro fissa e predeterminata, in quanto obbligato a continui spostamenti all'interno dell'area.

Un caso tipico sarebbero i piloti, gli installatori del settore metalmeccanico, gli operai edili addetti a cantieri vari e gli autotrasportatori senza sede di lavoro.

Pertanto, ai trasfertisti non possono essere riconosciuti né indennità di trasferta, né rimborsi di spesa esenti (es. rimborsi vito/alloggio/spese di viaggio), in quanto opera l'imponibilità al 50% prevista dall'art. 51, comma 6 del TUIR.



F) INTERPRETAZIONE AUTENTICA IN MATERIA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORATORI IN TRASFERTA E TRASFERTISTI ex art. 7 *quinquies* Decreto Legge n. 193/2016

L'art. 7 *quinquies* del Decreto Legge 193/2016, convertito con Legge 1 dicembre 2016, n. 225, ha introdotto una norma di interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito dei lavoratori in trasferta e dei *trasfertisti*.

La normativa in questione ha precisato che, il comma 6 dell'art. 51 del Tuir, riguardante le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori c.d. *trasfertisti*, 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 una 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 una 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".**

La norma dispone, infine, che **qualora anche solamente una delle tre condizioni sopra riportate sia mancante, viene "riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al comma 5" dell'art. 51 del Tuir.**

Si evidenzia, pertanto, la necessità che, per poter applicare la disciplina del trasfertismo di cui al comma 6 dell'art. 51 del Tuir, i tre requisiti individuati dalla legge siano tutti coesistenti.

È sufficiente, infatti, che anche uno solo di essi sia mancante, per ricondurre il trattamento economico e fiscale alle regole di cui al comma 5 dell'art. 51 del Tuir in materia di trasferta.

G) REGISTRAZIONE DEI RIMBORSI DI SPESE

Gli importi corrisposti ai lavoratori dipendenti a titolo di rimborso delle spese sostenute in occasione di lavoro devono essere registrate nei libri di paga, benché ciò sia ininfluente agli effetti del versamento di IRPEF e contributi.

H) LA DOCUMENTAZIONE RICHIESTA

In linea di principio, la determinazione delle modalità amministrative con le quali l'impresa procede alla rifusione delle spese sopportate dal dipendente che viene inviato in trasferta non è soggetta a particolari limitazioni o regole prefissate.

Peraltro, qualora le imprese adottino come sistema di rimborso il cosiddetto "piè di lista" (ossia il riepilogo delle spese analiticamente sostenute), appare necessaria la raccolta della documentazione probatoria.⁴

⁴ La Corte di Cassazione con la sentenza n. 6650 del 24 marzo 2006 ha disposto che per provare l'inerenza della spesa non è sufficiente che la stessa sia stata riconosciuta e contabilizzata dall'imprenditore, in quanto, per essere deducibile dal reddito, è



L'impresa, per dimostrare che sussistono i requisiti della deducibilità del reddito dei rimborsi spese a dipendenti e collaboratori, dovrà:

1. Predisporre un prospetto giustificativo di tutte le spese rimborsate (nota spese), intestato ad ogni singolo dipendente o collaboratore e contenere la descrizione dettagliata e circostanziata delle spese. La nota spese dovrà poi essere debitamente sottoscritta dal prestatore di lavoro.
2. allegare alla nota spese tutti i documenti originali comprovanti gli importi pagati dai singoli dipendenti o collaboratori.

I **documenti attestanti le spese di trasferta** sono quelli conformi alla vigente normativa fiscale (Art. 3, co. 1, 3, DPR 21.12.96, n. 696. – Circolare Ministeriale 4 Aprile 1997, n. 97/E - Circolare n. 188/E/199) ed in particolare:

- **Ricevute - Scontrini**

E' possibile utilizzare sia lo scontrino fiscale cosiddetto "parlante", sia la ricevuta fiscale integrata; eventuali difetti d'intestazione o altre irregolarità formali non hanno peraltro rilevanza nel momento in cui tali documenti siano riepilogati in una nota spese (a condizione, ovviamente, che dalla nota spese si possano ricostruire tutti gli elementi probatori del sostenimento e dell'inerenza del costo.

Inoltre, anche ai fini della documentazione delle altre spese sostenute in occasione delle trasferte, quali quelle di vitto e alloggio e quelle non documentabili rimborsabili in esenzione di imposta fino ad un importo massimo giornaliero di 30.000 lire (oggi € 15.,49), non è necessaria l'intestazione al dipendente dei documenti stessi, essendo sufficiente che le spese risultino sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa.

- **Documenti di viaggio**

Ai fini della deducibilità dal reddito delle spese relative ai viaggi effettuati con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, ecc.) il Ministero delle Finanze, con circolare n. 188/E del 1998 sottolinea come siano direttamente documentabili mediante l'esibizione dei documenti di viaggio da parte del dipendente, essendo sufficiente la documentazione costituita da biglietti anonimi.

- **Uso del mezzo proprio**

Si considerano spese di viaggio rimborsate "a piè di lista" anche quelle relative all'uso del mezzo proprio, purché siano effettuati sulla base di idonea documentazione. Le spese per i viaggi compiuti con mezzi propri devono essere determinate dallo stesso datore di lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti che indiretti.

altresì necessario che esista un'idonea documentazione di supporto dalla quale possa ricavarsi, oltre all'importo, anche la ragione della stessa.



Nel caso che il viaggio verso la località di trasferta venga autorizzato utilizzando i mezzi di trasporto del lavoratore, il rimborso può avvenire sulla base di tariffe che possono essere elaborate anche in sede aziendale, entro i limiti massimi delle tariffe ACI relative al veicolo utilizzato dal dipendente.

Se il viaggio avviene con mezzi del lavoratore, il Ministero delle Finanze richiede come documentazione l'attestazione dell'avvenuto viaggio rilasciata dal lavoratore a trasferta avvenuta, con indicazione delle percorrenze con relative date, delle distanze chilometriche percorse, del mezzo usato e delle tariffe di rimborso concordate (tariffe ACI o aziendali). La mancanza del documento predetto comporta il disconoscimento come spese esenti degli importi corrisposti per l'uso del mezzo proprio, con conseguente assoggettamento delle stesse ad IRPEF e contributi previdenziali e assistenziali.

Sotto tale profilo, al fine di consentire l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente dell'indennità stessa, non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di un'espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza ed al tipo di autovettura ammessa per il viaggio⁵.

Risulta invece necessario che in sede di liquidazione dell'indennità, l'ammontare della stessa sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Tali elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro (ad esempio un prospetto riepilogativo mensile dove indicare, per ciascuna trasferta, la distanza percorsa).

Eventuali rimborsi di spese fatte nell'interesse del lavoratore per raggiungere la sede di lavoro, come pure eventuali indennità chilometriche rimborsate ai dipendenti per raggiungere il luogo di lavoro dalla propria abitazione situata in località diversa (percorrenza casa – azienda) **hanno natura retributiva e costituiscono reddito imponibile totalmente soggetto a contributi previdenziali e ad IRPEF.**

⁵ La Circolare Ministeriale n. 188/e/98, l'autorizzazione preventiva alla trasferta non è più richiesta ad alcun fine. La trasferta, e le spese ad essa collegate, devono risultare dalla normale documentazione conservata dal datore di lavoro.



Trasferte nell'ambito del comune della sede di lavoro

Tipologia di rimborso	Trattamento fiscale in capo al percettore	Trattamento fiscale in capo all'impresa committente	
		Ires - Irpef	Irap
Indennità forfetarie	Tassata	Deducibile	Non deducibile
Rimborso a piè di lista	Tassato	Deducibile	Deducibile
Rimborso chilometrico per auto del dipendente	Tassato	Deducibile	Non deducibile
Rimborso spese viaggio comprovate da documento del vettore	Non tassato	Deducibile	Deducibile

Trasferte fuori del comune della sede di lavoro

Tipologia di rimborso	Trattamento fiscale in capo al percettore	Trattamento fiscale in capo all'impresa committente	
		Ires - Irpef	Irap
Rimborso analitico a piè di lista	Non Tassato	Deducibile entro i limiti di: - € 180,76 al giorno per trasferte in Italia; - € 258,22 al giorno per trasferte all'estero	
Rimborso forfetario	Non tassato fino a: - € 46,48 al giorno per trasferte in Italia; - € 77,47 al giorno per trasferte all'estero	Deducibile	Non Deducibile
Rimborso misto: Indennità di trasferta + vitto o alloggio analitici	Non tassate fino a: - € 30,99 al giorno per trasferte in Italia; - € 51,65 al giorno per trasferte all'estero	Deducibile	Non Deducibile
Rimborso misto: Indennità di trasferta + vitto e alloggio analitici	Non tassate fino a: - € 15,49 al giorno per trasferte in Italia; - € 25,82 al giorno per trasferte all'estero	Deducibile	Deducibile solo per la parte relativa al rimborso analitico
Spese non documentate	Non tassate fino a: - € 15,49 al giorno per trasferte in Italia; - € 25,82 al giorno per trasferte all'estero	Deducibile	Deducibile
Rimborso spese viaggio comprovate da documento del vettore	Non tassato	Deducibile	Deducibile
Rimborso chilometrico per l'auto del dipendente/collaboratore	Non tassata entro i limiti delle tariffe ACI per tipologia di veicoli	Deducibile entro i limiti delle tariffe ACI per auto fino a 17 cavalli fiscali o 20, se diesel	Non Deducibile