

Direzione Centrale Entrate
Coordinamento Generale Legale

Roma, 23/12/2019

*Ai Dirigenti centrali e territoriali
Ai Responsabili delle Agenzie
Ai Coordinatori generali, centrali e
territoriali delle Aree dei professionisti
Al Coordinatore generale, ai coordinatori
centrali e ai responsabili territoriali
dell'Area medico legale*

Circolare n. 158

E, per conoscenza,

*Al Presidente
Al Presidente e ai Componenti del Consiglio di
Indirizzo
di Vigilanza
Al Presidente e ai Componenti del Collegio dei
Sindaci
Al Magistrato della Corte dei Conti delegato
all'esercizio del controllo
Ai Presidenti dei Comitati amministratori
di fondi, gestioni e casse
Al Presidente della Commissione centrale
per l'accertamento e la riscossione
dei contributi agricoli unificati
Ai Presidenti dei Comitati regionali*

OGGETTO: **Elementi identificativi del c.d. trasfertismo di cui all'articolo 51, comma 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**

SOMMARIO: *A seguito della interpretazione recata dall'articolo 7-quinquies del decreto-legge n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225/2016, in materia di determinazione del reddito dei lavoratori in trasferta e trasfertisti, con la presente circolare si forniscono i relativi chiarimenti utili ai fini dell'applicabilità del corretto regime contributivo.*

INDICE

1. *Quadro normativo*
2. *L'interpretazione autentica di cui all'articolo 7-quinquies del decreto-legge n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225/2016*

1. Quadro normativo

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 due fattispecie della trasferta “occasionale” ovvero della trasferta “strutturale o per contratto” prevista per i c.d. trasfertisti.

L'esatta configurazione dell'una o dell'altra fattispecie rileva in relazione alla diversa disciplina contributiva e fiscale applicabile sulla base delle disposizioni dettate dal decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), ai commi 5 e 6 dell'articolo 51, come modificati dal decreto legislativo n. 314/1997^[1].

Infatti, il comma 5 del predetto articolo 51 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 invece 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 comma 6 del medesimo articolo 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 messaggio n. 27271 del 5 dicembre 2008 l'Istituto, nel fornire i chiarimenti in ordine alla corretta applicazione del regime contributivo disciplinato dal citato comma 6, ha indicato, in linea con i criteri stabiliti dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 326/E del 1997, gli elementi identificativi del c.d. trasfertismo, la cui contestuale sussistenza determina l'applicabilità del regime contributivo di cui al citato comma 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 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 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 sia effettivamente recato in trasferta.

A tal proposito, va evidenziato che sulla corretta applicazione del regime fiscale e contributivo di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 51 del TUIR, per le indennità corrisposte dal datore di lavoro ai dipendenti che prestino la loro opera al di fuori dell'impresa, è sorto un rilevante

contenzioso che ha visto susseguirsi plurimi interventi della giurisprudenza di legittimità (cfr. tra le più recenti Cass. n. 13924/2017, n. 17095/2016 e n. 3066/2016).

Da ultimo è intervenuto il legislatore con l'articolo 7-quinquies del decreto-legge n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225/2016, che da un lato ha individuato gli elementi necessari e concorrenti per l'esistenza del trasfertismo, dall'altro, con norma generale di applicazione residuale allorché non trovi applicazione la disposizione sul trasfertismo, ha riconosciuto in capo ai lavoratori subordinati il diritto a beneficiare del trattamento di trasferta previsto dal TUIR al comma 5 dell'articolo 51.

Ciò premesso, con la presente circolare si illustrano i chiarimenti forniti dal legislatore con le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 7-quinquies, in relazione ai presupposti necessari ai fini dell'applicazione del regime del trasfertismo. In proposito, sulla scorta dei chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, in ordine alla portata applicativa dell'articolo 7-quinquies citato, si precisa che il medesimo è volto unicamente a definire i lavoratori "tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi", distinguendoli dalla diversa ipotesi dei lavoratori in trasferta, mentre non concerne le altre fattispecie di cui al comma 6 dell'articolo 51 del TUIR (indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, premi agli ufficiali piloti dell'Esercito italiano, della Marina militare e dell'Aeronautica militare di cui all'articolo 1803 del codice dell'ordinamento militare, premi agli ufficiali piloti del Corpo della Guardia di finanza di cui all'articolo 2161 del citato codice, nonché le indennità di cui all'articolo 133 del decreto del Presidente della Repubblica 15 dicembre 1959, n. 1229).

Si precisa che tali disposizioni legislative, peraltro, confermano le indicazioni amministrative diramate dall'Istituto (cfr. messaggio n. 27271/2008).

2. L'interpretazione autentica di cui all'articolo 7-quinquies del decreto-legge n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225/2016

L'articolo 7-quinquies del decreto-legge n. 193/2016, convertito con modificazioni dalla legge n. 225/2016, dispone che: *"1. Il comma 6 dell'articolo 51 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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.*

2. Ai lavoratori ai quali, a seguito della mancata contestuale esistenza delle condizioni di cui al comma 1, non è applicabile la disposizione di cui al comma 6 dell'articolo 51 del testo unico di cui al citato decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al comma 5 del medesimo articolo 51."

Gli elementi individuati dal legislatore affinché possa integrarsi il regime del trasfertismo, di cui al comma 6 del citato articolo 51 del TUIR, coincidono con quelli già individuati dal Ministero delle Finanze e dall'Istituto come innanzi indicati (l'elemento relativo alla mancata indicazione nel contratto della sede di lavoro; l'elemento sostanziale relativo alle particolari modalità di svolgimento dell'attività; l'elemento concernente gli aspetti retributivi). Nella norma di interpretazione autentica il legislatore precisa inoltre che, in caso di mancata contestuale esistenza delle condizioni enunciate, alle indennità e alle maggiorazioni corrisposte ai lavoratori che svolgano la loro attività fuori dalla sede di lavoro (nella ricorrenza delle altre condizioni previste dalla legge) è riconosciuto il trattamento previsto di cui al comma 5 del medesimo articolo 51 del TUIR.

In relazione alla norma di cui si tratta, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 27093/2017, hanno affermato i seguenti principi di diritto.

Il primo principio è il seguente: *“È conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni giuridiche, oltre che all'art. 117, comma 1, Cost. sotto il profilo del principio di preminenza del diritto e di quello del processo equo di cui all'art. 6 della CEDU, l'art. 7-quinquies del d.l. n. 193 del 2016 (conv. con modif.ni nella l. 225/2016) che ha introdotto una norma retroattiva autoqualificata di interpretazione autentica del comma 6 dell'art. 51 del d.P.R. n. 917/1986, con la quale si è stabilito, al comma 1, che i lavoratori rientranti nella disciplina prevista dal comma 6 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 [...]”*.

Il secondo principio è il seguente: *“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 del 1984, sia nel vigente art. 51, comma 6, d.P.R. n. 917 del 1986 (così come nel successivo art. 48 comma 6, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 917/1986 (così come nel successivo art. 48, comma 6, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 314 del 1997) 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) rispettivamente previsto dalle citate disposizioni.”*.

Alla luce dei principi di diritto affermati dalla Corte di Cassazione in sede di interpretazione della novella legislativa, si confermano le disposizioni già fornite con il messaggio n. 27271/2008 e si precisa che, in merito all'interpretazione autentica recata dall'articolo 7-quinquies del decreto-legge n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 225/2016, la sussistenza della fattispecie di trasfertismo potrà essere affermata se siano coesistenti i tre requisiti previsti e disciplinati dal legislatore. Di converso, ogni qual volta la concreta fattispecie manchi anche di uno dei presupposti previsti dal citato comma 1 dell'articolo 7-quinquies, troverà applicazione la disciplina in tema di trasferta, come previsto dal comma 2 del medesimo articolo.

I competenti uffici dell'Istituto assumeranno a riferimento le indicazioni contenute nella presente circolare anche allo scopo di assicurare la definizione del contenzioso sull'argomento pendente in sede amministrativa e giudiziaria, dando comunicazione dell'esito dell'istruttoria in autotutela e dei conseguenti provvedimenti agli Uffici legali di sede.

Il Direttore Generale
Gabriella Di Michele

[\[1\]](#) D.P.R. n. 917/1986, art. 51, commi 5 e 6:

“5. Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 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 lire 30.000, elevate a lire 50.000 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.

6. 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. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, possono essere individuate categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della presente disposizione."