

---

# Trattamento fiscale delle indennità da trasferta

---

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 7 Febbraio 2008

Approfondiamo la tassabilità o meno dei rimborsi spese e delle indennità corrisposte ai dipendenti in caso di trasferta di lavoro.

## Fiscalità delle indennità da trasferta

L'art. 51, comma 5, del T.U.n.917/86 prevede che

*“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 [euro 46,48; n.d.r.] al giorno, elevate a lire 150.000 [euro 77,47; n.d.r.] 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 [euro 15,49; n.d.r.], elevate a lire 50.000 [euro 25,82; n.d.r.] 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”.*

Le indennità per le trasferte trovano origine nella cd. globalizzazione che porta sempre più spesso il lavoratore a svolgere determinate attività lavorative in un luogo diverso dalla normale sede di ufficio.

In ordine alle indennità corrisposte in occasione delle trasferte dei pubblici dipendenti, l'allora Ministero delle Finanze (1) ha individuato **il carattere della temporaneità** quale elemento discriminante tra l'indennità di missione, riconducibile ad "esigenze di servizio di carattere transitorio" e non soggetta ad imposizione nei limiti di cui al vecchio art. 48 comma 5, del T.U. n.917/86 e **l'indennità di missione continuativa**, volta a remunerare il disagio connesso alla prestazione eseguita in via permanente in una località diversa dalla sede naturale di lavoro e integralmente assoggettabile a tassazione.

## La trasferta del lavoratore dipendente

La **nozione di trasferta** trova il proprio fondamento nella giurisprudenza della Corte Costituzionale (2), cui si è uniformato l'orientamento della Corte di Cassazione (3), che hanno posto in risalto come la trasferta postuli :

- la "predeterminazione di un luogo fisso dell'attività lavorativa ed un provvisorio mutamento del luogo stesso";
- la necessità che il lavoratore, assunto per prestare servizio presso la sede dell'azienda, su richiesta del datore di lavoro, svolga la sua attività in un luogo diverso.

## Trasferta di lavoro: retribuzione o risarcimento?

Pertanto, le trasferte presuppongono un cambiamento - pur se temporaneo, occasionale ed eccezionale - del luogo di lavoro, deciso unilateralmente dal datore di lavoro nell'esercizio dei suoi poteri direttivi e organizzativi.

La casistica giurisprudenziale ma anche la prassi che nel corso degli anni si è occupata della **linea di demarcazione tra erogazione retributiva e risarcitoria**, al fine di verificare la tassabilità o meno dei rimborsi spese e delle indennità corrisposte ai dipendenti, si è attestata su posizioni diverse.

Tuttavia, da ultimo, l'orientamento sembra ormai uniforme a conferire a tali indennità la natura retributiva.

Per l'applicazione dell'art. 51, comma 6, del T.U. n. 917/86 sono necessari due elementi:

- la continuità dell'esercizio dell'attività lavorativa in luoghi variabili e diversi;
- la previsione contrattuale in base alla quale viene attribuita l'indennità o la maggiorazione retributiva connessa alle modalità esecutive della prestazione.

**Dicevamo che la Corte di Cassazione più volte, in questi ultimi anni (4), ha affermato che la trasferta in senso stretto sussiste quando il lavoratore, assunto per prestare abituale servizio presso la sede dell'azienda, su richiesta del datore di lavoro, svolga la sua attività in luogo diverso.**

**Elementi essenziali** sono il fatto che il lavoratore abbia una sede fissa, alla quale fare ritorno al termine della missione e la circostanza che il mutamento della sede stessa sia provvisorio, ovvero dettato da scelte imprenditoriali di carattere contingente.



Qualora ricorrano questi requisiti, la trasferta può anche essere "frequente e prolungata" (al fine di valutare la congruità della trasferta – per non configurare una fattispecie diversa -, in assenza di disposizioni normative, la circolare n. 326/1997- paragrafo 2.4.1. - precisa che è possibile fare riferimento anche alle disposizioni previste per la durata massima con riferimento alle missioni dei dipendenti pubblici - periodo non superiore a 240 gg.).

Si deve prescindere in ogni caso, dal *nomen iuris* attribuito dalle parti agli emolumenti corrisposti dal datore di lavoro.

Pertanto, quando la contrattazione collettiva preveda un'erogazione denominata "indennità di trasferta", occorre indagare se vi siano invece elementi per rinvenire in tale somma una parte della retribuzione.

Il legislatore fiscale – di fatto – ha operato una scelta di mezzo : parziale imponibilità delle indennità di trasferimento quale compromesso tra natura reddituale ovvero risarcitoria delle somme corrisposte in occasione del mutamento della sede lavorativa.

Il **criterio** che ispira tale disposizione è evidente:

- una parte diretta a rimborsare le maggiori spese di vitto e di pernottamento sostenute dal lavoratore quando deve operare all'esterno, al di fuori del normale ufficio, al fine di reintegrare il cd. "depauperamento economico";
- una parte diretta a compensare il dipendente per la maggiore gravosità della prestazione, che assume natura retributiva.

### **Criterio a forfait**

Considerato che **non è possibile determinare con esattezza quale parte dell'indennità abbia carattere retributivo e quale natura risarcitoria, si è scelto un criterio a forfait**, che libera pure i terzi da ogni forma di controllo.

La norma, però, pur a forfait, opera delle precise distinzioni, a secondo del territorio ove vengono svolte le trasferte:

### **Tabella di sintesi**

Tipo di indennità	Modalità di tassazione
Indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale	concorrono a formare il reddito per la parte eccedente euro 46,48 al giorno, elevate a euro 77,47 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto

<p>Indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale, in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente</p>	<p>il limite di cui sopra è ridotto di un terzo</p>
<p>Indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale, in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto</p>	<p>Il limite di cui sopra è ridotto di due terzi</p>
<p>Rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale</p>	<p>non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio (5) 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 euro 15,49, elevate a euro 25,82 per le trasferte all'estero (6)</p>

<p>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</p>	<p>concorrono a formare il reddito (anche le indennità chilometriche corrisposte a seguito di trasferte interne dovrebbero essere escluse da imposizione, poiché la circolare n. 326/1997 non ha richiamato le pronunce precedenti che ne prevedevano la tassabilità, atteso, fra l'altro, che tali spese sono sostenute nell'esclusivo interesse del datore di lavoro ).</p>
--	---

Si evidenzia che **i diversi metodi non sono fra loro cumulabili nell'ambito della stessa trasferta, così che non è consentito, adottare criteri diversi nell'ambito di una stessa trasferta.**

**Leggi anche:** [Trasferta e trasfertismo: facciamo un po' di chiarezza!](#)

Francesco Buetto

4 Febbraio 2008

---

#### NOTE

(1) Cfr. circolare 27 dicembre 1994, n. 219, e circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E.

(2) Corte Costituzionale, 13 maggio 1993, n. 239. La trasferta in senso stretto, postulando la predeterminazione di un luogo fisso per la prestazione lavorativa e un mutamento solo provvisorio del luogo anzidetto, non è configurabile, allorché il lavoratore, in base al patto di mobilità, debba

esplicare l'attività lavorativa in luoghi sempre diversi (cosiddetto "trasfertista").

(3) Cass, SS.UU., 3 giugno 1985, n. 3292.

(4) Con sentenza n. 4346 del 1° febbraio 2007, depositata il 28 febbraio 2007 si è occupata del trattamento fiscale per le indennità di trasferta.

La controversia trae origine dalla richiesta di rimborso delle ritenute Irpef subite da un dipendente del Ministero del lavoro sull'indennità di trasferta percepite negli anni dal 1992 al 1999, in occasione delle ispezioni eseguite presso le società cooperative sottoposte a controllo, sostenendo la natura risarcitoria di tali indennità, e la conseguenziale intassabilità. Le ragioni del contribuente hanno trovato il conforto dei giudici di prime cure e della Commissione tributaria regionale, investita dall'appello dell'ufficio locale competente.

Avverso tale ultima sentenza è stato proposto ricorso per cassazione, per insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia e per violazione e falsa applicazione degli artt. 48 del T.U. n.917/86 e 2697 del C.C., in quanto le indennità corrisposte in dipendenza causale dal rapporto di lavoro, in mancanza di specifica documentazione giustificativa delle spese sostenute per la trasferta, sono tassabili oltre la parte di rimborso spese superiore alle vecchie 90.000 lire, al netto delle spese di viaggio.

La Cassazione – con la citata sentenza n. 4346/2007 – ha accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, ritenendo superato, ancora una volta, il precedente orientamento – sentenza n. 9107/2002 – con cui era stata esclusa la tassabilità di tali emolumenti, in applicazione del principio secondo cui assumono funzione risarcitoria e non retributiva le somme corrisposte al dipendente

*“in relazione all’attribuzione di incarichi che comportino spese superiori a quelle rientranti nella normalità della prestazione lavorativa, e quindi tali da rendere l’incarico in questione depauperativo rispetto alla posizione dei dipendenti che percepiscano pari retribuzione in relazione ad incombenze diverse, non potendosi ravvisare alcuna ragione ostativa all’applicazione del principio nella modalità del rimborso – di tipo forfettario anziché a piè di lista -, quando le prestazioni fuori sede siano state dal dipendente effettivamente rese”.*

La stessa Corte di Cassazione – sentenza n. 5081 del 26 maggio 1999 - nel pronunciarsi su una controversia inerente ai rimborsi forfetari effettuati dal Ministero del lavoro a fronte delle spese sostenute da ispettori ministeriali per svolgere ispezioni ordinarie presso alcune cooperative, aveva sostenuto la natura risarcitoria dei rimborsi suddetti.

Tale pensiero era stato già, comunque, ritenuto superato con la sentenza n. 13843/2004, dove era stato stabilito che l'indennità di trasferta percepita dal lavoratore aveva natura retributiva, e quindi tassata nei limiti alle condizioni dell'allora vigente art. 48, comma 4, del T.U.n.917/86, e cioè per la parte eccedente le 90.000 lire al giorno, al netto delle spese di viaggio, per le trasferte fuori del territorio comunale, e integralmente, al netto delle spese di trasporto risultanti da documenti rilasciati dal vettore, per le trasferte nell'ambito del territorio medesimo.

La Corte rileva che tale ultimo orientamento è stato confermato nel 2005, con la sentenza n. 1798.

In effetti, afferma la Corte,

*“ il reddito da lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi percepiti nel periodo d'imposta, in dipendenza del rapporto di lavoro, sicchè per escludere tale natura reddituale è necessaria o una espressa previsione di legge in senso contrario, o la prova, che spetta al lavoratore fornire, che si tratta di somme percepite esclusivamente a titolo di rimborso spese sostenute nell'interesse del datore di lavoro, ed eccedenti la misura normale delle spese di produzione del reddito”.*

Infatti, per le attività svolte fuori sede che diano diritto alla cd. indennità di trasferta,

*“ in particolare, rientrando nella normalità che il lavoratore sopporti spese superiori a quelle ordinarie, si è inteso, con le disposizioni .....( n.d.r. normative), agevolare il contribuente, prevedendo espressamente che le somme percepite in virtù della detta indennità siano in parte non imponibili, perché forfettariamente destinate a coprire le particolari spese affrontate, stabilendo però nel contempo che, ove esse ( essenzialmente le spese di alloggio e vitto) non siano sopportate dal dipendente ( per essere, magari, i relativi servizi offerti dal datore di lavoro), o siano rimborsate specificamente, la quota di non tassabilità dell'indennità di trasferta percepita sia ridotta rispetto a quanto previsto in via ordinaria ( con specifico riferimento alle somme corrisposte dal Ministero del lavoro agli ispettori per lo svolgimento di attività fuori sede,*

*il problema della loro tassabilità va risolto verificando se, ed in quale misura, esse rivestano genericamente natura di indennità di trasferta, o piuttosto, anche solo in parte, di rimborso di spese per vitto, alloggio o altro, specificamente spettanti al dipendente)".*

(5) Si ritiene che le spese di parcheggio possano essere comprese tra quelle di viaggio

(6) La circolare n. 326/1997 ha precisato che l'eventuale corresponsione, in aggiunta al rimborso analitico, di una indennità, indipendentemente dall'importo, concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.