

# La Consulenza del

# Lavoro

Rivista di aggiornamento e approfondimento  
in materia di lavoro e previdenza



Natura dell'indennità  
di trasferta e sostituzione  
di imposta

Fiscalità del lavoro

Marcello ASCENZI \*

## Natura dell'indennità di trasferta e sostituzione di imposta

### Bussola normativa – Trasferta – Indennità di trasferta – Natura e imponibilità

La trasferta non è definita positivamente nel nostro ordinamento e gli aspetti che la caratterizzano sono stati individuati dalla giurisprudenza di legittimità. Nel caso l'invio di un dipendente in un luogo diverso dalla sede di lavoro presenti i caratteri che la identificano, il lavoratore ha diritto alla relativa indennità individuata dalla contrattazione collettiva di riferimento o da accordi individuali. La sezione lavoro della Corte di Cassazione, con sentenza 30.12.2009 n. 27826, stabilisce che nell'indennità di trasferta possono ravvisarsi due componenti, quella risarcitoria e quella residuale retributiva, la cui determinazione quantitativa discende dall'interpretazione delle specifiche pattuizioni contrattuali ed è devoluta al giudice di merito.

Da un punto di vista fiscale e previdenziale, a norma dell'art. 51 co. 5 del TUIR, l'indennità di trasferta e i rimborsi spese sono esenti entro determinati limiti e condizioni,

distinguendo tra trasferte entro e fuori il comune della sede di lavoro.

*Fonti normative:* art. 23 del DPR 29.9.73 n. 600; art. 51 co. 5 del TUIR; art. 3 del DL 14.6.96 n. 318, conv. L. 29.7.96 n. 402

*Prassi:* Circ. Ministero Economia e Finanze 23.12.1997 n. 326; Ris. Agenzia Entrate 6.8.2007 n. 207; Interpello Min. Lavoro 2.4.2010 n. 14; Nota Min. Lavoro 21.4.2010 n. 7301; Nota Min. Lavoro 14.6.2016 n. 11885; Interpello Agenzia Entrate 23.7.2019 n. 304

*Giurisprudenza:* Cass. 26.5.1999 n. 5081; Cass. 21.6.2002 n. 9107; Cass. 21.3.2006 n. 6240; Cass. 14.9.2007 n. 19236; Cass. 6.10.2008 n. 24658; Cass. 30.12.2009 n. 27826; Cass. 28.3.2011 n. 7041; Cass. 6.2.2014 n. 2699; Cass. 15.10.2015 n. 20833; Cass. 7.7.2020 n. 14047; Cass. 8.7.2020 n. 14380

*In caso di trasferta genuina, le diarie non partecipano alla formazione del reddito di lavoro dipendente secondo le franchigie individuate dall'art. 51 co. 5 del TUIR. Secondo una recente giurisprudenza, la componente retributiva dell'indennità*

\* Dottore Commercialista e Revisore Legale in Roma

*di trasferta è soggetta a tassazione e contribuzione, con la conseguenza che la diaria potrebbe essere imponibile anche sotto le franchigie previste e la genuinità della trasferta potrebbe essere intesa in maniera più ampia, accogliendo i cantieristi. La posizione non sembra però consolidata e anche in passato vi sono state interpretazioni ondivaghe.*

## 1. Considerazioni introduttive

I contratti collettivi e individuali possono prevedere per il personale inviato in **trasferta** l'erogazione di indennità o diarie alle quali, da un punto di vista previdenziale e fiscale, è riconosciuta una franchigia di non imponibilità. L'interpretazione di tale disposizione di favore ha avuto un'evoluzione giurisprudenziale molto articolata e recenti interventi giurisprudenziali sembrano riaprire il dibattito sul trattamento dell'**indennità** erogata al personale che opera in cantieri o dislocato presso siti temporanei.

Nelle presenti note, dopo una breve introduzione sulla qualificazione **civilistica** della trasferta e sul relativo trattamento fiscale e previdenziale, verranno illustrati i possibili impatti sulla legislazione applicabile alla luce della recente giurisprudenza di legittimità.

## 2. Definizione di trasferta

Nel nostro ordinamento giuridico la trasferta – o missione – non è definita positivamente e il vuoto normativo è stato colmato dalla **giurisprudenza** che ha tracciato i contorni,

individuando gli elementi che la determinano. L'individuazione dei confini propri dell'istituto è rilevante, in quanto le regole che disciplinano il trattamento **fiscale e previdenziale** della diaria<sup>1</sup> trovano applicazione esclusivamente nel caso in cui la fattispecie possa ricondursi effettivamente alla trasferta.

La nozione di trasferta data dalla giurisprudenza si contraddistingue essenzialmente per la contemporanea presenza dei seguenti caratteri<sup>2</sup>:

- il **trasferimento** del lavoratore in un luogo diverso dall'abituale sede di servizio, generalmente definita nel contratto di lavoro;
- la **temporaneità** del mutamento del luogo di lavoro<sup>3</sup>;
- la necessità che la prestazione lavorativa sia effettuata in esecuzione di un **ordine di servizio** unilaterale<sup>4</sup>;
- la permanenza del **legame** tra il dipendente e l'originario luogo di lavoro, restando irrilevanti la protrazione dello spostamento per un lungo periodo di tempo e la coincidenza del luogo della trasferta con quello di successivo tra-

1 Il termine diaria viene utilizzato quale sinonimo di indennità di trasferta.

2 Per un approfondimento si veda "Trasferta", in *Guide Eutekne*.

3 Si vedano, tra le altre: Cass. 6.10.2008 n. 24658; Cass. 30.7.2008 n. 20720; Cass. 14.8.1998 n. 8004; Cass. 22.08.1997 n. 7872.

4 Si veda in questo senso Cass. 15.10.2015 n. 20833.

sferimento, anche se disposto senza soluzione di continuità al termine della trasferta stessa<sup>5</sup>.

Tale ultimo carattere va rinvenuto nel persistente **assoggettamento** del dipendente in trasferta alle direttive impartite dalla sede di lavoro abituale.

Con specifico riferimento al luogo dell'**effettiva esecuzione** della prestazione lavorativa, appare opportuno segnalare in questa sede la sentenza Cass. n. 14380/2020<sup>6</sup>, che ha affrontato di recente un caso avente ad oggetto il trattamento previdenziale della diaria, concentrandosi sui presupposti che determinano un effettivo mutamento del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa, condizione necessaria affinché possa parlarsi di trasferta<sup>7</sup>.

La Suprema Corte confermava che, in diritto, l'indennità di trasferta è un **emolumento** corrisposto al lavoratore in relazione a prestazioni effettuate per limitato periodo di tempo e nell'interesse del datore al di fuori dell'ordinaria sede di lavoro, al fine di compensare al lavoratore i disagi derivanti dall'espletamento del lavoro in luogo diverso.

Nel caso di specie, invece, il luogo di **assunzione** e quello della prestazione dell'attività lavorativa coincidevano, quindi non sussisteva un'effettiva trasferta e, di conseguenza, l'indennità erogata a titolo di diaria doveva essere considerata imponibile ai fini previdenziali, a nulla rilevando;

- la circostanza che la **sede amministrativa** del datore di lavoro risultasse formalmente in un luogo diverso, dove, tra l'altro, i lavoratori non avevano necessità di recarsi per espletare le mansioni affidate;
- che il personale fosse residente in una **provincia** diversa da quella di effettivo impiego.

In altri termini, la fattispecie del caso concreto mancava della **scissione** tra sede lavorativa e luogo di espletamento del lavoro per costituire una trasferta.

La Corte richiamava, altresì, un precedente giurisprudenziale<sup>8</sup> in cui era stato precisato che ai fini della configurazione della trasferta del lavoratore, da cui consegue il suo diritto a percepire la relativa indennità, diversamente dal trasferimento caratterizzato dall'assegnazione **definitiva** del lavoratore ad altra sede, è necessaria la sussistenza del permanente legame del prestatore con l'originario luogo di lavoro.

Il legame tra prestatore e originario luogo di lavoro dovrebbe **sussistere** nel caso il dipendente permanga soggetto alle direttive impartite dai responsabili della sede originaria.

Tale criterio di valutazione è però di difficile verifica, specie per il personale operante in **cantieri temporanei**, che possono essere inviati a svolgere, temporaneamente, attività lavorativa presso un altro cantiere.

5 Cfr. Cass. 21.3.2006 n. 6240.

6 Cfr. Cass. 8.7.2020 n. 14380.

7 Il caso giunto in Cassazione traeva origine da una contestazione da parte dell'INPS per il mancato pagamento dei contributi e l'omessa ritenuta previdenziale da parte del datore sulle indennità di trasferta corrisposte ad alcuni lavoratori edili considerati erroneamente in missione, in quanto gli stessi erano impiegati in maniera fissa e continuativa presso un cantiere. In particolare la fattispecie riguardava lavoratori, residenti nella provincia di Napoli, assunti da una azienda avente la sede amministrativa ad Afragola, ma impiegati per svolgere l'attività lavorativa presso il cantiere temporaneo del datore di lavoro sito in Bologna, come risultava dalla comunicazione al Centro per l'impiego.

8 Cfr. Cass. 14.9.2007 n. 19236.

Infatti, per prestare la propria attività, il lavoratore deve necessariamente **coordinarsi** con i responsabili del cantiere: maggiore sarà la **dipendenza** dalle istruzioni impartite presso il cantiere di assegnazione temporanea, maggiore sarà la probabilità che l'attività lavorativa non costituisca una trasferta, ma connoti un trasferimento di sede o, anche, un distacco<sup>9</sup>.

### 3. Regime fiscale e previdenziale della trasferta nel TUIR

La trasferta così definita dalla giurisprudenza si agevola di un regime tributario e contributivo di favore, vista l'**armonizzazione** della base imponibile fiscale e previdenziale. In particolare, ai sensi dell'art. 51 co. 5 del TUIR, sono previste delle **franchigie** di esenzione per le diarie erogate in relazione a trasferte fuori dal territorio comunale il cui importo, escluso dall'imponibile, varia in base alla metodologia di rimborso delle relative spese, distinguendo tra regime forfetario e misto<sup>10</sup>.

Nel primo caso, che si realizza attraverso l'erogazione della sola diaria, i rimborsi forfetari, entro i limiti giornalieri di **46,48 euro** e **77,47 euro** per le trasferte all'estero, non sono imponibili al netto delle spese di viaggio e trasporto. Nel regime del rimborso misto, le franchigie di non imponibilità indicate in precedenza sono ridotte di un terzo in

caso di rimborso delle spese di vitto o alloggio nonché di vitto o alloggio forniti gratuitamente, di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di vitto che di alloggio o di vitto e alloggio forniti gratuitamente.

Il richiamato regime di favore, come ricordato in precedenza, trova applicazione soltanto nel caso ci si trovi in una fattispecie di **trasferta**, secondo la definizione data dalla giurisprudenza appena illustrata.

### 4. Natura dell'indennità di trasferta

In un recente intervento la Suprema Corte, con l'ordinanza n. 14047/2020<sup>11</sup>, ha sollevato alcuni aspetti problematici legati alla **natura** dell'indennità di trasferta, distinguendo la funzione retributiva e risarcitoria dell'indennità.

Il caso sottoposto al vaglio della Cassazione nasce dalla contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società di costruzioni per violazione degli **obblighi** di dichiarazione e sostituzione di imposta sulle diarie erogate a soggetti ritenuti non in trasferta.

La Commissione Tributaria della Lombardia, confermando la sentenza di primo grado, aveva considerato **infondata** la pretesa erariale, in quanto per la società datrice di lavoro, attiva nel settore delle ristrutturazioni

9 Seguendo argomentazioni simili, la Suprema Corte (Cass. 6.2.2014 n. 2699) ha ricondotto, infatti, l'invio all'estero di personale, gestito formalmente in trasferta, alla diversa fattispecie di distacco "trasfertista", rilevando che l'attività di alcuni dipendenti inviati in Ungheria da una società italiana era, effettivamente, prestata presso la nuova sede di destinazione nella quale si erano trasferiti e stabilmente inseriti per lungo tempo, a nulla rilevando la dipendenza amministrativa dalla sede di provenienza. Sulla base di tale argomentazione l'indennità di trasferta veniva considerata retribuzione e, quindi, ritenuta soggetta a sostituzione di imposta. Per un approfondimento in dottrina si veda delli Falconi F. "Inapplicabilità del regime fiscale delle trasferte alle indennità per dipendenti «stabili» all'estero", *Corriere Tributario*, 22, 2014, p. 1717.

10 Per un approfondimento si rinvia a Bonini A. "I lavoratori in trasferta", in AA.VV. "Reddito di lavoro dipendente e welfare aziendale", Eutekne, Torino, 2018, p. 167 ss.

11 Cass. 7.7.2020 n. 14047.

e manutenzioni presso aziende clienti dislocate in varie località, era normale che i lavoratori dipendenti fossero necessariamente trasferiti da una sede ad un'altra per cui parte del compenso inserito in **busta paga** avesse natura risarcitoria e quindi esclusa interamente dall'imponibile.

In relazione a tale decisione l'Agenzia delle Entrate presentava ricorso alla Suprema Corte contestando, quale motivo principale, l'incorretta interpretazione dell'art. 51 co. 5 del TUIR, in quanto i **benefici fiscali** dovrebbero trovare applicazione soltanto in caso di trasferta e non nel caso in cui la sede di assunzione del lavoratore sia anche il luogo in cui lo stesso è chiamato normalmente a svolgere la propria attività lavorativa, essendo la sede formale di assunzione un mero riferimento per la gestione burocratica del rapporto di lavoro.

In subordine lamentava l'insufficiente motivazione da parte della Commissione regionale sulla circostanza per cui i lavoratori, fin dall'assunzione, avevano sempre prestato servizio nel cantiere ove erano stati adibiti. La Cassazione ha accolto il primo motivo di ricorso osservando che la sentenza impugnata muoveva da una nozione arcaica di **retribuzione** quale corrispettivo della mera prestazione lavorativa, avendo dottrina e giurisprudenza chiarito che il concetto di remunerazione assume una connotazione particolare, rispetto ai contratti di scambio, in quanto va considerata l'implicazione della persona del lavoratore nell'adempimento dell'obbligazione e la funzione che la retribuzione assolve quale mezzo di sostentamento del lavoratore e della sua famiglia.

La conseguenza di tale assunto, secondo la Corte, è che la retribuzione non costituisce solo il **corrispettivo** dell'effettiva prestazione di lavoro, ma, piuttosto, dell'impegno complessivo e personale assunto da chi si obbliga a lavorare alle dipendenze e nell'interesse altrui.

Inoltre, avendo il lavoratore diritto al compenso anche nelle situazioni in cui non vi è adempimento – come nel caso di malattia, infortunio, gravidanza – secondo i Giudici di legittimità, si può ritenere che il concetto di retribuzione includa non solo gli emolumenti corrisposti in funzione dell'esercizio dell'attività lavorativa, ma anche tutti gli importi che, pur senza trovare riscontro in una precisa prestazione lavorativa, costituiscono adempimento di **obbligazioni pecuniarie** imposte al datore di lavoro da leggi o da convenzioni nel corso del rapporto di lavoro.

Allo stesso tempo la retribuzione va commisurata non solo al **risultato produttivo** ed al tempo impiegato, ma anche alle condizioni soggettive ed oggettive in cui tale risultato si consegue<sup>12</sup>, come nel caso di attività lavorativa prestata in trasferta, che comporta un maggior disagio da compensare. Quindi la relativa indennità, secondo la Corte, ha generalmente duplice funzione:

- **risarcitoria**, o meglio restitutiva delle maggiori spese sopportate nell'interesse del datore di lavoro;
- **retributiva** del maggior disagio.

Tali principi generali trovano applicazione ai dipendenti cantieristi del caso di specie e, pertanto, viene superato il precedente orientamento giurisprudenziale<sup>13</sup> che porterebbe a considerare come **interamente** retributivi i

<sup>12</sup> Si veda Cass. 10.11.1982 n. 5923; Corte Cost. 22.1.1987 n. 16.

<sup>13</sup> Cass. 5.2.1988 n. 1223.

compensi corrisposti agli odierni trasfertisti<sup>14</sup>. Ai fini della determinazione delle due componenti<sup>15</sup>, restitutoria e retributiva, è competente il giudice di merito, che non deve tenere conto esclusivamente dal *nomen juris* usato dal contratto collettivo o dalle parti per la qualificazione delle indennità<sup>16</sup>.

In punto di diritto, quindi, la motivazione della sentenza impugnata sulla funzione in concreto svolta dalla indennità di trasferta, e sulla sua correlazione con la necessità di adibire i lavoratori in sede lontana da quella della società datrice di lavoro disattende i principi di diritto considerati dalla Cassazione.

## 5. Si riapre il dibattito sulla natura dell'indennità

L'interessante interpretazione della Corte, nel caso appena illustrato, lascia aperti alcuni **dubbi**. Il principale riguarda la **modalità** di applicazione di tale orientamento per i dipendenti cantieristi o adibiti a siti temporanei come nel caso di specie che, normalmente, sono tenuti a svolgere attività lavorativa presso luoghi diversi dalla sede amministrativa del datore di lavoro da cui dipendono, ma una volta adibiti ad un cantiere finiscono per svolgerci stabilmente l'attività lavorativa anche per periodi molto lunghi.

L'esistenza di una componente **non imponi-**

**bile** dell'indennità in tale fattispecie potrebbe essere letta come un'interpretazione estensiva della fattispecie di trasferta, ammettendo che il personale stabile in un cantiere sia esente da tassazione per la componente **risarcitoria** della indennità corrisposta per lo svolgimento dell'attività presso il cantiere stesso, situato in una sede lontana da quella della società datrice di lavoro, diversamente da quanto decretato nella sentenza n. 14380/2020 illustrata in precedenza<sup>17</sup> in cui, per i giudici, il fatto che il personale svolgesse in maniera stabile attività presso un cantiere non costituiva trasferta, mancando la scissione tra la sede di lavoro e quella di esecuzione della prestazione (motivo sufficiente per considerare interamente imponibili le indennità di trasferta).

Nel caso dell'ordinanza n. 14047/2020 i giudici non risolvono la questione in modo analogo, pertanto viene da chiedersi se implicitamente stiano ammettendo l'esistenza di un'**effettiva trasferta** per i lavoratori adibiti, con una certa stabilità, ai cantieri temporanei, visto che l'Agenzia delle Entrate nel ricorso lamentava proprio che la sede formale di assunzione fosse un mero riferimento per la gestione burocratica del rapporto di lavoro e che il personale aveva sempre prestato servizio nel cantiere ove erano stati adibiti.

Una tale interpretazione mancherebbe del

14 Si noti che il termine "trasfertisti" viene utilizzato non facendo riferimento alla fattispecie di cui all'art. 7-*quinquies* co. 1 del DL. 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225, che non viene richiamata, né nei motivi del ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate né da parte dei giudici chiamati a dirimere la controversia. La qualificazione dell'attività di lavoro nella fattispecie dei trasfertisti, ai sensi dell'art. 51 co. 6, avrebbe condotto probabilmente a diverso risultato e aperto altre questioni interpretative circa la qualificazione dei dipendenti cantieristi.

15 In relazione alla componente retributiva, la sentenza potrebbe avere altre implicazioni di natura previdenziale incidenti sul costo del lavoro qualora il personale avanzi pretese legate ai contributi previdenziali pagati in minor misura relativamente a tale componente dell'indennità, oppure, sostenere la sua stabilità e quindi inclusione nella base imponibile per il calcolo del TFR.

16 Si veda Cass. 16.11.1987 n. 364 e Cass. 15.9.1987 n. 7247.

17 In tal caso l'esenzione da tassazione era stata negata, in quanto l'attività lavorativa era svolta stabilmente presso il cantiere temporaneo al quale i dipendenti erano adibiti.

consolidamento necessario perché possa avere una applicazione pratica, basti pensare che due giudicati di legittimità intervallati di pochi giorni sembrano leggere diversamente **fattispecie** apparentemente assimilabili.

In merito si osserva che la giurisprudenza<sup>18</sup> in passato ha stabilito che, in tema di imposte sui redditi, non ogni somma corrisposta in dipendenza del rapporto di lavoro deve considerarsi di natura retributiva e, quindi, assoggettabile a **tassazione**.

Assumerebbero la diversa funzione risarcitoria 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 **depauperativo** rispetto alla posizione dei dipendenti che percepiscano pari retribuzione in relazione ad incombenze diverse<sup>19</sup>.

La **distinzione** tra componente retributiva e risarcitoria dell'indennità di trasferta era stata esaminata dalla dottrina<sup>20</sup> per determinare puntualmente la quota imponibile, considerando la diaria esclusa da tassazione e contribuzione nel solo caso in cui vi sia equivalenza tra la diminuzione patrimoniale su-

bita dal dipendente per le spese di trasferta e l'erogazione dell'impresa diretta a risarcirla, sicché le indennità fissate contrattualmente potrebbero avere una componente retributiva da tassare anche se sotto le franchigie previste dall'art. 51 co. 5 del TUIR.

La questione sulla natura retributiva e risarcitoria dell'indennità non è comunque pacifica e lo stesso Ministero del Lavoro<sup>21</sup> aveva affermato, in un primo momento, che la diaria stabilita da **contratti collettivi** nazionali oppure aziendali sottoscritti da RSA e depositati in DPL e agli Enti previdenziali<sup>22</sup> fosse esente nei limiti delle franchigie del citato art. 51 co. 5, mentre le indennità di trasferta previste per accordo individuale o aziendale di importo superiore a quanto indicato dalla contrattazione collettiva rappresentavano per l'eccedenza un superminimo individuale<sup>23</sup>.

Seguendo una condivisibile lettura una sentenza di cassazione<sup>24</sup> aveva risolto la questione osservando che il legislatore ha previsto, in via generale e forfetaria, i **limiti quantitativi** entro i quali le somme corrisposte al lavoratore a titolo di indennità di trasferta siano esenti da tassazione e oltre i quali, invece, le stesse concorrano alla formazione del reddito.

18 Si veda Cass. 6.10.2006, n. 21517. I casi che hanno visto la giurisprudenza riconoscere natura risarcitoria alle diarie riguardano principalmente contenziosi tra l'erario e gli ispettori del lavoro per le attività di ispezione fuori sede.

19 In maniera conforme si veda Cass. 28.3.2011 n. 7041; Cass. 21.6.2002, n. 9107; Cass. 26.5.1999, n. 5081. Sulla natura dell'indennità di trasferta si veda Giovanardi C.A., Guarnieri G., Ludovico G., Treglia G. "Indennità di trasferta nei paesi extraeuropei", *Il lavoro nella giurisprudenza*, 6, 2011, p. 628.

20 Si veda la dottrina citata in Magnani M. "Trasferte e trasferimenti dei dipendenti e dei collaboratori", Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2005, p. 41 ss.

21 Risposta a interpello Min. Lavoro 2.4.2010 n. 14.

22 Secondo quanto previsto dall'art. 3 co. 1 e 2 del DL. 14.6.1996 n. 318, conv. L. 29.7.1996 n. 402.

23 Nella Nota 21.4.2010 n.7301 il Ministero del Lavoro rettificava, parzialmente, ammettendo la non imponibilità per le maggiorazioni di diaria previste per accordo individuale determinate da maggior disagio e onerosità delle trasferte. Successivamente, intervenendo nel dibattito dottrinario e giurisprudenziale sul trattamento delle indennità per i trasfertisti, il Ministero del Lavoro con la Nota 14.6.2016 n. 11885, entrando nel dibattito sul trattamento dei trasfertisti rilevava che le indennità di trasferta hanno natura eminentemente restitutoria, mentre le somme erogate ai trasfertisti hanno natura esclusivamente retributiva.

24 Si veda Cass. 15.5.2008 n. 12178.



Taluna dottrina ha accolto la stessa lettura, osservando che "l'individuazione di un criterio forfetario del reddito imponibile da parte del legislatore, risolve all'origine l'eventuale questione della natura retributiva o risarcitoria delle indennità erogate a fronte delle particolari modalità di svolgimento della prestazione lavorativa"<sup>25</sup>.

L'Agenzia delle Entrate<sup>26</sup>, intervenuta nel dibattito sulla natura delle indennità di trasferta, aveva osservato che l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità riconosce la funzione **retributiva** delle indennità di trasferta che possono considerarsi esenti solo nei limiti e alle condizioni stabilite dal co. 5 dell'art. 51 del TUIR, rinunciando ad affrontare i complicati ragionamenti sulla natura e funzione della diaria.

## 6. Considerazioni conclusive

Il travagliato *iter* interpretativo sulla determinazione dell'imponibile in caso di erogazioni di indennità di trasferta sembra riprendere vigore alla luce dei recenti interventi giurisprudenziali e la discussione potrebbe non giungere ad **univoca** conclusione.

Sarà, pertanto, rilevante conoscere la decisione del giudice di merito chiamato dall'ordinanza n. 14047/2020 al riesame e alla conseguente decisione, verificando se

e come il giudizio attribuisca ad una parte delle indennità erogate ai cantieristi natura **non reddituale**, facendo "sfuggire" l'erogazione dall'onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente.

La decisione lascerà in ogni caso dei margini di **incertezza** che potrebbero alimentare il contenzioso, mancando regole certe sui criteri di determinare della componente **risarcitoria** dell'indennità e, soprattutto, quando procedere in tal modo visto che la sentenza di cassazione n. 14380/2020, intervenuta in una fattispecie apparentemente analoga, ha considerato le diarie dei cantieristi totalmente imponibili, in quanto i dipendenti adibiti stabilmente al cantiere temporaneo non potevano essere considerati in trasferta.

Diversamente dall'orientamento giurisprudenziale che sembra non essere consolidato, la prassi dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero del Lavoro, sia pure con le dovute cautele, sembrano aderire al più semplice dato letterale confermando, nei casi di effettiva trasferta, la **non imponibilità** delle indennità nei limiti delle franchigie previste dal legislatore.

Quest'ultimo approccio sembra, a parere di chi scrive, aderire meglio al dato sistematico letterale della normativa e da seguire, con le dovute cautele, per adempiere agli obblighi di sostituzione.

25 Il riferimento è a Leo M. "Testo unico delle imposte sui redditi", Giuffrè, Milano, 2020, Tomo I, p. 1016. Dello stesso avviso Crovato F. "Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi", CEDAM, Padova, 2001, p. 164; l'Autore fa notare che l'indennità di trasferta "crea uno sganciamento dalle spese effettive" sostenute dal dipendente, tuttavia "ciò non significa che la somma forfettizzata assunta automaticamente e interamente carattere retributivo, ma solo che essa non sempre copre esclusivamente gli oneri economici derivanti dall'attività espletata fuori sede [...]. La legislazione tributaria interviene a fronte di questa incertezza disponendo la tassabilità oltre determinati importi e solo per l'eccedenza". Si veda inoltre Ferrario A.A. "I redditi di lavoro dipendente e assimilati", Giuffrè, Milano, 2011, p. 128. L'Autore ritiene che la natura dell'indennità sia stata risolta dal legislatore che ha individuato importi forfetari entro i quali si assume la natura dell'indennità sia di tipo restitutorio. Si veda altresì Andreani G., Dodero A., Ferranti G. "Testo unico imposte sui redditi", Wolters Kluwer Italia, Milano, II ed., p. 896.

26 Cfr. Ris. Agenzia Entrate 6.8.2007 n. 207, Circ. Ministero Economia e Finanze 23.12.1997 n. 326 (§ 2.4.1.) e, più recentemente, Interpello Agenzia Entrate 23.7.2019 n. 304.

## DIREZIONE SCIENTIFICA

Temistocle **BUSSINO**

*Docente di "Prassi amministrativa" presso Università Cattolica e di "Amministrazione del personale" presso Università Bocconi  
Coordinatore scientifico "Master Lavoro" Eutekne*

Andrea **COSTA**

*Dottore Commercialista, Ph.D. in Legislazione sociale europea*

Luca **NEGRINI**

*Avvocato, Ph.D. in Teoria generale e comparazione processuale*

## CIRCOLARE PER LA CLIENTELA

*A cura di*

Stella **CRIMI**

*Consulente del Lavoro*

Silvia **MANZATI**

*Consulente del Lavoro*

## PERIODICITÀ, CONDIZIONI E MODALITÀ DI ABBONAMENTO

### Abbonamento annuale Rivista (3 moduli) € 250,00

In vendita solo per abbonamento.

Al fine di assicurare la continuità nell'invio della rivista, l'abbonamento si intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Eutekne comunicazione scritta di disdetta 30 giorni prima della scadenza dell'abbonamento.

Il prezzo dell'abbonamento è al netto di IVA 4%.

La sottoscrizione dell'abbonamento può essere effettuata:

- con bonifico sul c/c BANCA INTESA SAN PAOLO Sede di Via Monte di Pietà, Torino - IBAN IT12G0306909217100000061135 intestato a EUTEKNE SpA;
- con carta di credito, sul sito [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

### Periodicità e distribuzione

L'abbonamento è annuale e dà diritto a ricevere 11 fascicoli mensili in versione online.

Testata registrata presso il Tribunale di Torino,

n. 7733/2016 del 9 agosto 2016

Pubblicazione online

**Direttore Responsabile:** Alessandro COTTO

Il presente numero è stato chiuso in redazione il

29.10.2020

Tutti i contenuti sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale non espressamente autorizzati da Eutekne spa sono vietati. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore pur garantendo la massima affidabilità delle opere declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relativi all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista.

# EUTEKNE

Editore:

EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO

telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04

e-mail: [info@eutekne.it](mailto:info@eutekne.it) [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it)

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.

Codice Fiscale, Partita I.V.A. e Registro Imprese di Torino

05546030015

# MASTER LAVORO 2020-2021

Percorso di **7 mezza giornate** che, con taglio pratico e operativo, propone **tematiche** che coinvolgono tutti i **Professionisti del settore**.



## DECIDI COME PARTECIPARE



### IN AULA

Scegli una delle **15 sedi** e per ogni giornata, decidi se **partecipare in aula** o se **seguire via web**.  
Attribuiscono CFP.



### ONLINE

Scegli la **Sede webinar** e partecipa alle giornate comodamente **via web, ovunque tu sia**.  
Attribuisce CFP.

## LE SEDI

**Sede Webinar**, Bologna, Cagliari, Catania, Firenze, Milano, Padova, Pesaro, Pescara, Roma, Saronno, Tirrenia, Torino, Treviso, Udine, Verona

**La formazione dedicata ai Professionisti del Lavoro**