

*Roma, 06 agosto 2007*

OGGETTO: *Trattamento tributario delle somme erogate dal Ministero del lavoro ai propri dipendenti per attività ispettiva*

Alcune Direzioni regionali hanno rappresentato la questione relativa al trattamento tributario applicabile alle somme corrisposte dal Ministero del lavoro ai propri dipendenti a titolo di indennità di missione per le prestazioni di attività ispettiva.

In particolare, è stata segnalata la sentenza della Corte di cassazione n. 21517 del 6 ottobre 2006, con la quale i Giudici di legittimità si sono espressi in maniera difforme dal loro precedente orientamento.

In proposito la Suprema Corte ha in passato ritenuto che l'indennità di trasferta degli ispettori del Ministero del lavoro per le attività svolte fuori sede ha *“natura retributiva, e deve, quindi, essere assoggettata ad IRPEF”*. Tale indirizzo, più volte espresso (tra le altre, Cass. n. 15921 del 17 dicembre 2001 e n. 6293 del 16 maggio 2000), è stato confermato con la sentenza n. 13843 del 23 luglio 2004.

Di contro, con la citata sentenza n. 21517 del 6 ottobre 2006, la Corte di cassazione ha ritenuto che *“In tema di imposte sui redditi, non ogni somma corrisposta in dipendenza del rapporto di lavoro deve considerarsi di natura retributiva, e perciò assoggettabile (...) a ritenuta Irpef, salve le eccezioni dagli stessi articoli previste. Assumono infatti 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 (Cass. n. 9107/2002; n. 5081/1999; n. 4082/1996)".

Al riguardo si osserva quanto segue.

In primo luogo occorre fare riferimento al principio cardine della omnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente, contenuto nel comma 1 dell'articolo 51 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (fino al 31 dicembre 2003, articolo 48), in base al quale: *"Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"*.

Appare quindi evidente che nessun compenso erogato nell'ambito del rapporto di lavoro può ritenersi escluso dall'applicazione dell'IRPEF in assenza di espressa previsione normativa.

In tema di indennità di trasferta o missione, la disciplina dei redditi di lavoro dipendente stabilisce due deroghe espresse al principio dell'omnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente, entrambe contenute nell'articolo 51 del TUIR:

- la prima, prevista al comma 5, che qui interessa, stabilisce che per le trasferte effettuate fuori del territorio comunale o all'estero, una parte dell'indennità sia erogata in esenzione dall'imposta;
- la seconda, disciplinata dal comma 6 dello stesso articolo, riguarda *"le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre*

variabili e diversi ..., le indennità di navigazione e di volo ... nonché le indennità di cui all'art. 133 del D.P.R. 15 dicembre 1959, n. 1229 ...”, che concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare.

Con riferimento al caso di specie, il citato comma 5 dell'articolo 51 del TUIR dispone 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 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”.*

Dalla norma emerge che le indennità di trasferta (che generalmente si riferiscono al personale dipendente del settore privato) o di missione (settore pubblico), nonché dei rimborsi di spese sostenute in occasione di dette trasferte o missioni, concorrono alla formazione del reddito imponibile solo per gli importi che eccedono una certa soglia, individuata in lire 90.000 (€ 46,48) per le trasferte effettuate fuori dal territorio del comune dove è stabilita la sede di lavoro ed in lire 150.000 (€ 77,47) per quelle effettuate all'estero.

La stessa disposizione, oltre a disciplinare la tassazione in relazione alle particolari condizioni di erogazione (a *forfait*, rimborso a pie' di lista o misto), all'ultimo periodo stabilisce il principio fondamentale che attrae all'imponibile l'intero importo delle indennità corrisposte per le trasferte o le missioni all'interno del territorio comunale.

Proprio tale principio ribadisce che anche per le indennità di trasferta o di missione la regola è quella dell'assoggettamento a tassazione, per cui le suddette soglie di esclusione devono essere intese come deroghe al criterio dell'omnicomprensività del reddito di lavoro dipendente.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria sul punto, oltre che con la circolare n. 326 del 23 dicembre 1997, emanata a seguito della rivisitazione della disciplina dei redditi di lavoro dipendente effettuata con il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, è stata successivamente chiarita con la risoluzione n. 232 del 16 luglio 2002.

Detta risoluzione, che affronta il trattamento tributario da applicare ai rimborsi spese corrisposti a seguito delle trasferte effettuate dal dipendente nell'ambito del comune, specifica che i rimborsi spese relativi a questo tipo di trasferte *“concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF, ai sensi dell'art. 48, comma 5 ultimo periodo del TUIR (vigente *ratione temporis*, n.d.r.), il quale dispone che <Le indennità o 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>”*.

La stessa risoluzione n. 232 del 2002 chiarisce che a tale conclusione si perviene *“in quanto le trasferte in relazione alle quali vengono erogati i rimborsi spese si realizzano nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro”*.

Per quanto concerne la recente sentenza n. 21517 del 2006, anche se la stessa sembra manifestare un cambio di orientamento da parte della Suprema Corte, occorre rilevare che al momento risulta l'unica in contrasto con la tesi dell'assoggettamento ad IRPEF sostenuta dagli stessi Giudici di legittimità con le sentenze immediatamente precedenti (fra le tante si ricorda la già citata sentenza n. 13843 del 2004).

Nel medesimo anno 2006, la Corte di cassazione ha emesso la sentenza n. 132 del 9 gennaio 2006, nella quale – confermando espressamente l'orientamento riportato nella sentenza n. 13843 del 2004 – ha ribadito che *“l'indennità di trasferta percepita dagli ispettori del Ministero del lavoro e della previdenza sociale ha natura retributiva e deve, pertanto, essere assoggettata ad Irpef, ai sensi e nei limiti di cui all'articolo 48, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo, applicabile ratione temporis, anteriore alla sostituzione operata dall'art. 3 del D.Lgs. n. 314/1997)”*.

Anche più recentemente, con la sentenza n. 4356 del 26 febbraio 2007, i Giudici di legittimità hanno deciso per la tassabilità delle indennità in argomento, precisando che la stessa Suprema Corte, *“con giurisprudenza ormai consolidata, ha enunciato il principio secondo cui, in tema di redditi di lavoro dipendente, l'indennità di trasferta percepita dagli ispettori del Ministero del lavoro per la causale qui discussa (ispezioni eseguite nei confronti di società cooperative, n.d.r.) ha natura retributiva e, pertanto, resta assoggettata ad irpef ai sensi e nei limiti dell'art. 48 d.p.r. 22.XII.1986 n. 917 (nel testo di volta in volta applicabile ratione temporis: cfr., in tal senso, ex aliis, Cass. Sez. trib., sent. n. 1798 del 28.1.2005)”*.

In definitiva, in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 51 del TUIR, ai chiarimenti di cui alla prassi prima richiamata e all'orientamento del tutto prevalente della giurisprudenza di legittimità, si ribadisce la tesi dell'assoggettamento ad IRPEF delle indennità di trasferta o missione.

Gli Uffici terranno conto di quanto esposto nella presente risoluzione nello svolgimento dell'attività di controllo, nell'esame delle istanze di rimborso e nella gestione del contenzioso pendente in materia.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.