

Estratto

[2.4 Trasferte, trasfertisti, indennità di volo e navigazione, indennità ai messi notificatori, trasferimento](#)

[2.4.1 Trasferte](#)

[2.4.2 Indennità e maggiorazioni di retribuzione ai "trasfertisti"](#)

[2.4.3 Indennità di volo e indennità ai messi notificatori](#)

[2.4.4 Indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti](#)

[2.5 Assegni di sede e altre indennità per servizi prestati all'estero](#)

2.4 Trasferte, trasfertisti, indennità di volo e navigazione, indennità ai messi notificatori, trasferimento

I commi 5, 6, e 7 rivedono, razionalizzandola, la disciplina delle trasferte e, più in generale, degli spostamenti del dipendente per motivi di lavoro. Le suddette disposizioni delineano in modo più preciso le diverse fattispecie che si possono verificare nella pratica e le disciplinano specificamente.

2.4.1 Trasferte

Il comma 5 del nuovo testo dell'articolo 48 del TUIR, stabilisce il trattamento fiscale delle indennità di trasferta erogate al lavoratore dipendente per la prestazione dell'attività lavorativa fuori dalla sede di lavoro e dei rimborsi di spese sostenute in occasione di dette trasferte. Come precisato in sede di commento all'articolo 46 del TUIR, il lavoratore dipendente è tenuto, tra l'altro, a svolgere la propria prestazione di lavoro nel luogo stabilito dal datore di lavoro, che è generalmente indicato nella lettera o contratto di assunzione. È, quindi, del tutto naturale che gli stessi contratti di lavoro, collettivi o individuali, prevedano la corresponsione di una indennità aggiuntiva allorché il dipendente sia chiamato a svolgere una attività fuori della sede naturale in cui lo stesso è tenuto contrattualmente a svolgere la sua attività. L'individuazione della sede di lavoro è, ovviamente, rimessa alla libera decisione delle parti contrattuali, decisione sulla quale né il legislatore né, tanto meno, l'Amministrazione finanziaria, hanno possibilità di intervenire, così come non è consentito sindacare le modalità di erogazione o gli importi dell'indennità all'uopo stabiliti. Il legislatore fiscale può e deve, invece, introdurre criteri di tassazione delle indennità, corrisposte in occasione di tali trasferte del dipendente, che siano coerenti con l'insieme delle disposizioni tributarie (ciò è stato riconosciuto legittimo in più occasioni anche dalla Corte costituzionale). Per questo il legislatore ha differenziato il trattamento delle indennità di trasferta a seconda che le stesse siano o meno svolte nell'ambito del territorio comunale in cui è stabilita la sede di lavoro del dipendente, rilevabile, come già precisato, dalla documentazione relativa all'assunzione, stabilendo un trattamento di favore per le indennità percepite in occasione di trasferte effettuate fuori dal territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro. È opportuno precisare che la scelta legislativa, circa il trattamento fiscale delle indennità di trasferta, è stata certamente influenzata dalla considerazione che per i lavoratori dipendenti è stata prevista contestualmente, da parte dello stesso legislatore, l'attribuzione di una specifica detrazione d'imposta (articolo 13 del TUIR) anche per tener conto degli oneri inerenti alla produzione del reddito. La nuova disciplina ricalca in linea di massima la precedente, e, quindi, conferma le scelte effettuate dal legislatore circa il trattamento di favore delle indennità corrisposte per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale in cui è fissata la sede di lavoro, ma è più articolata e più idonea, fra l'altro, a chiarire espressamente, con l'inserimento dopo la

parola "trasferte" del termine "missioni", che le relative disposizioni hanno valenza tanto per i lavoratori dipendenti del settore privato che per quelli del settore pubblico. Il quadro che ne risulta può essere così sintetizzato:

- **trasferte nell'ambito del territorio comunale** dove si trova la sede di lavoro: viene confermato il precedente regime in base al quale le indennità e i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono integralmente a formare il reddito. Per quanto riguarda, invece, la documentazione che, provenendo dal vettore, legittima l'esclusione di tale rimborso di spesa dal concorso al reddito imponibile, si ritiene che, oltre alla documentazione rilasciata dal vettore (biglietti dell'autobus, ricevuta del taxi), sia necessario soltanto che dalla documentazione interna risulti in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro. È opportuno ribadire che non assume alcuna rilevanza l'ampiezza del comune in cui il dipendente ha la sede di lavoro, neppure nell'ipotesi in cui esista una legge che preveda la corresponsione di una indennità per coloro che si recano in missione fuori dalla sede di servizio in località distanti almeno 10 chilometri (cfr. legge 26 luglio 1978, n. 417). Alla stregua, infatti, della disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 48 concorrono a formare il reddito le indennità e i rimborsi spese per trasferte in località comprese nel territorio comunale, anche se più distanti di 10 Km dal centro abitato o dalla località in cui hanno sede l'ufficio o l'impianto, con la sola esclusione dei rimborsi delle spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore, e non assume alcun rilievo la eventuale ripartizione del territorio in entità subcomunali, come le frazioni, dovendosi comunque avere riguardo al territorio comunale;

- **trasferte fuori del territorio comunale** dove si trova la sede di lavoro: è possibile distinguere tre sistemi, l'uno alternativo all'altro, schematizzabili nel modo seguente:

1. **indennità forfetaria**: le indennità di trasferta sono escluse dall'imponibile fino all'importo di lire 90.000 al giorno, elevate a 150.000 per le trasferte all'estero. Si ricorda che gli importi della indennità che non devono essere assoggettati a tassazione erano già stati così elevati (90.000 e 150.000) rispetto ai precedenti (60.000 e 100.000) dall'art. 33, comma 3, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, con effetto dalle trasferte iniziate successivamente alla data del 24 febbraio 1995. Va, peraltro, precisato che deve ritenersi superato il disposto del comma 5, dello stesso art. 33 nella parte in cui prevede che l'Amministrazione finanziaria può rivedere gli importi delle franchigie delle indennità di trasferta "indicati nel comma 4 dell'art. 48" (ora comma 5) con il D.P.C.M. previsto dall'art. 3, comma 2, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, con il quale vengono annualmente adeguate le detrazioni per carichi familiari dell'art. 12 e altre detrazioni dell'art. 13 del TUIR sulla base dell'indice ISTAT. Come si vedrà in seguito, nell'articolo 48 è stato inserito un nuovo comma, in base al quale l'Amministrazione finanziaria può, in presenza di alcune condizioni, aggiornare gli importi che secondo il nuovo articolo 48 non concorrono a formare il reddito. Questa nuova previsione supera la precedente, che potrà eventualmente essere applicata soltanto per adeguare i limiti fissati dalla stessa legge n. 85 del 1995 ai fini della deducibilità, nella determinazione del reddito del datore di lavoro, delle spese di vitto e alloggio relative alle trasferte dei dipendenti. La quota di indennità che non concorre a formare il reddito non subisce alcuna riduzione in relazione alla durata della trasferta e, pertanto, anche nell'ipotesi di trasferta inferiore a 24 ore o, più in generale, di trasferta che per la sua durata non comporti alcun pernottamento fuori sede, la quota di franchigia esente resta fissata a lire 90.000 al giorno per le trasferte in Italia e a lire 150.000 al giorno per quelle all'estero. **I rimborsi analitici delle spese di viaggio**, anche sotto forma di indennità chilometrica, e **di trasporto** non concorrono comunque a formare il reddito quando le spese stesse siano rimborsate sulla base di idonea documentazione, mentre restano assoggettati a **tassazione tutti i rimborsi di spesa, anche se analiticamente documentati, corrisposti in aggiunta all'indennità di trasferta** (salvo quanto precisato nel prosieguo per l'ipotesi del rimborso misto);

2. **rimborso misto**: nel caso venga corrisposta, unitamente al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio anche un'indennità di trasferta, le franchigie di 90 e 150 mila lire sono ridotte (ed è questa, dunque, l'unica ipotesi in cui le franchigie di esenzione sono ridotte, cioè in presenza di rimborsi di tipo misto). In particolare, la quota esente è ridotta di un terzo in caso di rimborso delle spese di alloggio o di vitto, nonché nei casi di alloggio o di vitto fornito gratuitamente e di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto o di vitto e alloggio forniti gratuitamente. I **rimborsi analitici delle spese di viaggio**, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di **trasporto** non concorrono comunque a formare il reddito quando siano effettuati sulla base di idonea documentazione, mentre **ogni altro eventuale rimborso di spese** (ulteriori rispetto a vitto, alloggio, viaggio e trasporto) **è assoggettato interamente a tassazione**;

3. **rimborso analitico**: i rimborsi analitici delle spese di vitto e alloggio, quelli delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto, non concorrono a formare il reddito. E', inoltre, escluso da imposizione il rimborso di altre spese (**ulteriori rispetto** a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio, ad esempio, la lavanderia, il telefono, il parcheggio, le mance, ecc.), **anche non documentabili**, se analiticamente attestate dal dipendente in trasferta, fino ad un importo di lire 30.000 al giorno, elevato a 50.000 per le trasferte all'estero. **L'eventuale corresponsione, in aggiunta al rimborso analitico, di una indennità, indipendentemente dall'importo, concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.**

Come è agevole rilevare, la nuova disciplina rende quasi irrilevante la scelta tra il sistema di 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 lire 30.000 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. È opportuno precisare, tuttavia, che 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. Per quanto riguarda la documentazione del viaggio e trasporto, mentre le spese per i viaggi compiuti con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, ecc.) sono direttamente documentabili mediante l'esibizione da parte del dipendente dei relativi biglietti, quelle per i viaggi compiuti con propri mezzi devono essere determinate dallo stesso datore di lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti che indiretti.

Relativamente **all'indennità chilometrica** per le trasferte fuori del comune dove il dipendente ha la sede di lavoro, si precisa che, al fine di consentire l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dell'indennità chilometrica, non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autoveicolo ammessa per il viaggio. **È, invece, necessario** che, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia determinato avuto **riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autoveicolo**. Detti elementi dovranno **risultare dalla documentazione interna** conservata dal datore di lavoro.

Va, inoltre, precisato che, in merito al trattamento di missione corrisposto ai dipendenti del settore pubblico, la disciplina di carattere generale riguardante il trattamento economico di missione, prevede che la corresponsione di detta indennità si ha quando il dipendente è incaricato di svolgere temporaneamente un servizio fuori della sua abituale sede d'ufficio. La temporaneità è riferita ad una esigenza di servizio di carattere transitorio, dato che per esigenze permanenti non si fa ovviamente ricorso all'istituto della missione, ma a quello del trasferimento. Sempre il medesimo ordinamento detta la disciplina in concreto applicabile nel caso della trasferta, individuando, ad esempio, la distanza

chilometrica minima, l'orario minimo impiegato (incluso il viaggio) ed altri aspetti di vario genere che devono sussistere nella fattispecie.

Un certo rilievo presenta anche la durata massima della missione ed il criterio in base al quale la stessa deve essere computata, atteso che in tal modo si viene a stabilire se ed in quale misura debba essere corrisposta l'indennità di missione.

Lo schema di fondo di questa particolare disciplina è fornito dall'art. 1 della legge 18 dicembre 1973, n. 836, come integrato dall'art. 1 del D.P.R. 16 gennaio 1978, n. 513, nonché dalla legge 26 luglio 1978, n. 417. Dalla lettura congiunta di questi articoli si desume che:

- a) la missione eseguita, anche saltuariamente, in una stessa località, non può mai superare i 240 giorni (è il concetto di "missione unica e continuativa");
- b) l'interruzione per un periodo superiore a 60 giorni fa venir meno la missione continuativa;
- c) le interruzioni dovute a motivi diversi da quelli di servizio (compresi i periodi di aspettativa, di congedo ordinario e straordinario) non si computano ai fini della durata e del rinnovo della missione.

Sulla base di questa disciplina, è stato agevolmente concluso che, all'eventuale attribuzione di trattamenti economici di missione continuativa protrattasi per un periodo superiore ai 240 giorni non può applicarsi il particolare trattamento fiscale previsto per i casi di trasferta (detassazione dell'indennità forfetaria fino a lire 90.000 giornaliere) perché dopo 240 giorni - come sopra calcolati - la percezione sotto qualsiasi forma della relativa indennità non è correlabile ad una temporaneità della trasferta e, conseguentemente, le somme eventualmente corrisposte a titolo di indennità di missione sono, fin dall'inizio, soggette a tassazione secondo i criteri previsti per le normali voci retributive, sempreché non ricorrano i presupposti per una diversa qualificazione e, cioè, quali indennità di trasferimento (se, invece, una trasferta occasionale si trasforma in un trasferimento, per le indennità corrisposte per i giorni di trasferta compiuti prima dell'avvenuto trasferimento si renderà applicabile la specifica disciplina prevista per le indennità di trasferta). Una analoga disposizione di legge non è prevista per i dipendenti del settore privato, ai quali, quindi, la suddetta disciplina non è immediatamente applicabile, anche perché in questo settore il contratto collettivo nazionale di lavoro e lo stesso contratto individuale di lavoro assumono un ruolo assai rilevante. Si può ritenere tuttavia, che la stessa possa essere di ausilio allorché si renda necessario stabilire se la corresponsione di indennità di trasferta per un periodo particolarmente lungo non nasconda, invece, una diversa fattispecie, come, ad esempio un trasferimento. È comunque indispensabile evitare l'assunzione di criteri generalizzati e procedere all'esame della singola fattispecie poiché a seconda dell'attività di lavoro può essere giustificato un periodo più o meno lungo di trasferta. Ad esempio, nel settore dell'edilizia è lecito pensare che il dipendente in trasferta presso un cantiere vi permanga fino alla fine dei lavori, e, quindi, anche per un periodo superiore a 240 giorni. Va, infine, precisato che l'art 1 della legge 25 marzo 1986, n. 80 estende la disciplina prevista dall'articolo 48 del TUIR per le trasferte dei lavoratori dipendenti, alle indennità di trasferta, al netto delle relative spese di vitto, alloggio e viaggio documentate o delle indennità chilometriche, e i rimborsi forfetari di spese, corrisposti ai soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica in manifestazioni sportive organizzate e svolte sotto il controllo del Comitato Olimpico Nazionale Italiano, delle federazioni Sportive nazionali, dei rispettivi organismi internazionali, nonché degli enti ed associazioni di cui all'articolo 31 del D.P.R. 2 agosto 1974, n. 530. Le stesse disposizioni, si applicano ai soggetti che effettuano prestazioni a titolo gratuito, preposti, secondo l'ordinamento sportivo, a realizzare lo svolgimento delle manifestazioni sportive e ad assicurarne la regolarità, quali i giudici di gara, i giudici di linea, i commissari di campo, i cronometristi, il personale addetto ai controlli, il personale sanitario, ecc. L'applicabilità del regime previsto dall'articolo 48 riguarda sia le indennità corrisposte per le trasferte relative allo svolgimento delle manifestazioni sportive vere e proprie, sia quelle corrisposte per le trasferte necessarie agli allenamenti preparatori delle manifestazioni stesse. Tale disposizione deve ritenersi ancora in vigore, benché non richiamata, ciò in quanto le indennità e i rimborsi in questione sono qualificati redditi diversi dall'articolo

81, comma 1, lettera m), del TUIR e, quindi, la disposizione non può ritenersi tacitamente soppressa dall'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo in esame, che stabilisce, invece, l'abrogazione di tutte le disposizioni che dettano regole di determinazione dei redditi di lavoro dipendente e che non sono contenute nei corrispondenti riformulati articoli del TUIR.

2.4.2 Indennità e maggiorazioni di retribuzione ai "trasfertisti"

Il comma 6 dell'articolo 48 del TUIR stabilisce il trattamento fiscale delle indennità e delle maggiorazioni di retribuzione corrisposte ai cosiddetti "trasfertisti". Si tratta di quei lavoratori tenuti per contratto all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, ai quali, in funzione delle modalità di svolgimento dell'attività, vengono attribuite delle somme non in relazione ad una specifica "trasferta" (quest'ultimo istituto presuppone che il lavoratore, più o meno occasionalmente, venga destinato a svolgere un'attività fuori della propria sede di lavoro). Si è visto nel paragrafo precedente che il lavoratore dipendente è tenuto a prestare la sua attività nel luogo indicato dal datore di lavoro e che la sede di lavoro è rilevabile dal contratto o dalla lettera di assunzione. È stato, poi, sottolineato come il legislatore fiscale, coerentemente con i criteri generali vigenti nell'ordinamento fiscale, abbia stabilito un regime differenziato di tassazione delle indennità di trasferta, a seconda che le stesse siano svolte all'interno o all'esterno del territorio comunale in cui il dipendente ha la sede di lavoro e come tale criterio differenziato, ritenuto legittimo anche dalla Corte costituzionale, sia giustificato, tra l'altro, dalla circostanza che al lavoratore dipendente viene riconosciuta una specifica detrazione d'imposta, a fronte anche delle spese di produzione del reddito. In virtù di questo, tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro, compresi i rimborsi di spese, sono assoggettati integralmente a tassazione, salvo le tassative deroghe contenute nello stesso articolo 48. Il comma 6 contiene una deroga al principio dell'integrale tassazione di tutto ciò che il dipendente riceve, che è assolutamente nuova rispetto alla precedente disciplina del reddito di lavoro dipendente, che consiste nella riduzione del 50 per cento della base imponibile delle indennità e delle maggiorazioni di retribuzioni che vengono attribuite ad alcuni lavoratori dipendenti proprio in funzione delle particolari caratteristiche dell'attività di lavoro. Si devono comprendere nell'ambito di questa disposizione tutti quei soggetti ai quali viene attribuita una indennità, chiamata o meno di 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 e dove si è svolta la trasferta. È irrilevante, ai fini della tassazione, cercare le motivazioni di detta decisione contrattuale, se cioè dipenda da una volontà delle parti di semplificare le modalità di calcolo della retribuzione, trattandosi comunque di soggetti che per l'attività svolta sono di frequente in trasferta, ovvero se dipenda dal fatto che si tratta di soggetti il cui contratto o lettera di assunzione non prevede affatto una sede di lavoro predeterminata, cosicché non è possibile individuare quando il dipendente sia in trasferta, né, tanto meno, se è in trasferta all'interno del territorio comunale o all'esterno del territorio stesso. In queste ipotesi, cioè quando l'indennità o la maggiorazione di retribuzione è attribuita con carattere continuativo e senza alcun controllo circa l'effettuazione o meno di prestazioni in trasferta o del luogo di trasferta (e, in assenza di specifiche disposizioni agevolative, il legislatore avrebbe dovuto prevedere l'integrale tassazione), tenuto conto, evidentemente, delle particolari modalità di svolgimento della prestazione stessa e delle esigenze di semplificazione, è stata prevista una riduzione al 50 per cento della base imponibile. È appena il caso di precisare che, in linea di principio, per i soggetti cui si rende applicabile questa disposizione non dovrebbe mai verificarsi anche l'ipotesi della trasferta vera e propria, tuttavia, ove, con riferimento ad uno o più specifici incarichi, ricorrano tutte le condizioni previste dal precedente comma 5, il lavoratore dipendente avrà diritto, per le indennità e i rimborsi spese riferibili a quegli incarichi, al trattamento previsto per le indennità di trasferta. In questa disposizione, infatti, il legislatore non ha espressamente escluso la possibilità di applicare, laddove ne ricorrano i presupposti, anche la

specifica disciplina prevista per le indennità di trasferta, come, invece, ha stabilito a proposito delle indennità di trasferimento (cfr. paragrafo 2.4.4.). Al fine di evitare pericolosi fenomeni elusivi è stata, altresì, prevista la possibilità di stabilire, con apposito decreto del Ministro delle finanze, di concerto con quello del lavoro e della previdenza sociale, categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della disposizione in questione.

2.4.3 Indennità di volo e indennità ai messi notificatori

Lo stesso comma 6 dell'articolo 48 stabilisce il medesimo trattamento previsto per le indennità e le maggiorazioni di retribuzioni corrisposte ai "trasfertisti", anche per le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo e per le indennità corrisposte ai messi notificatori. Pertanto, anche per queste indennità viene riconosciuta una riduzione del 50 per cento della base imponibile. Per le indennità di navigazione e volo la riduzione è inferiore a quella del 60 per cento prevista dal comma 5 della precedente formulazione dell'articolo 48 e, peraltro, a seguito dell'unificazione, ha effetto anche a fini previdenziali; si ricorda che le indennità in questione, prima dell'unificazione, erano integralmente assoggettate a contribuzione. Va rilevato che la previsione della riduzione della base imponibile delle indennità di volo e navigazione non riguarda soltanto le indennità di volo e quelle di cui al codice della navigazione, già esonerate in base all'art. 6 del D.P.R. 5 aprile 1978, n. 131, ma tutte le indennità di volo e le indennità di navigazione (di ogni tipo e, quindi, percepite da dipendenti pubblici o privati, o dal personale militare e tecnico del registro Aeronautico Italiano compresa la panatica dei marittimi imbarcati). Va ribadito che la percezione dell'indennità di imbarco è legata all'effettiva prestazione del servizio sui mezzi navali atti alla navigazione e l'indennità non può competere al personale collocato a riposo. Relativamente a detti soggetti, non si è in presenza di indennità di imbarco, bensì di una valutazione dei periodi di servizio nei quali le indennità stesse sono state percepite ai fini del calcolo del trattamento di quiescenza spettante al personale a riposo che durante la propria carriera ha trascorso periodi in posizione di imbarco; pertanto non è possibile applicare il comma 6 dell'articolo 48. La disposizione in esame, è, invece, applicabile a tutte le indennità sia del settore marittimo che del settore aereo, tanto se previste dalla legge quanto se previste dai contratti collettivi di lavoro, che premiano l'effettivo imbarco, con lo svolgimento delle funzioni connesse.

Per quanto riguarda, invece, le indennità di cui all'articolo 133 del D.P.R. 15 dicembre 1959, n. 1229, corrisposte ai messi notificatori, la previsione dell'assoggettamento a tassazione nella misura del 50 per cento è del tutto innovativa e di favore, atteso che fino ad oggi le stesse concorrevano integralmente a formare il reddito imponibile. La stessa Corte di cassazione, (Sez. I del 9 maggio 1991, sentenza n. 5197) aveva precisato che l'indennità attribuita agli Ufficiali giudiziari per il servizio di notifica era tassabile ai fini dell'IRPEF in quanto "all'ufficiale giudiziario compete la predetta indennità non per ogni uscita dall'edificio ove l'ufficio ha sede, ma per ogni atto che compie fuori dall'edificio predetto; ed è chiaro, allora, che se è prevista una pluralità di introiti (corrispondenti al numero di atti) anche a fronte di una spesa unica, si è in tema di indennità di tipo retributivo, non di rimborso spese.". La stessa Corte aveva osservato che la circostanza che l'indennità in questione fosse comprensiva anche del rimborso spese non legittimava la conclusione dell'intassabilità, in quanto il legislatore fiscale, nell'art. 48 del TUIR, non dettava in questo caso i criteri per stabilire quale parte dell'indennità dovesse essere considerata tassabile e quale, invece, fosse esclusa. In senso conforme, si era espresso anche lo scrivente. La questione risulta ora definitivamente risolta in quanto, appunto, per le indennità corrisposte ai messi notificatori, è stata stabilita, a decorrere dal 1 gennaio 1998, una riduzione al 50 per cento dell'importo da assoggettare a tassazione. È appena il caso di ribadire, invece, che la tassa del dieci per cento dovuta sui proventi degli ufficiali giudiziari e loro aiutanti ai sensi dell'articolo 154 del medesimo decreto presidenziale n. 1229 del 1959, mentre resta esclusa dalla base imponibile ai fini dell'applicazione della

ritenuta alla fonte, non può essere considerata come acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dagli ufficiali giudiziari.

2.4.4 Indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti

Il comma 7 dell'articolo 48 fissa uno speciale regime per le somme corrisposte in occasione del trasferimento della sede di lavoro del dipendente. Infatti, al fine di tener conto delle reali esigenze dei lavoratori trasferiti e per evitare che fattispecie di tal genere vengano fatte confluire nell'ambito della disciplina delle trasferte, è stato disposto che le indennità di trasferimento ed equipollenti, fruiscono di un abbattimento al 50 per cento della base imponibile. L'importo escluso da tassazione non può superare un importo massimo che è diversificato a seconda che il trasferimento avvenga all'interno del territorio nazionale o dal territorio nazionale all'estero e viceversa o estero su estero, rispettivamente, 3 milioni per il territorio nazionale e 9 milioni per quelli con l'estero (12 milioni se nello stesso anno il dipendente subisce un trasferimento all'estero e uno in Italia). Contestualmente, è stato espressamente previsto che tale trattamento di favore non può essere riconosciuto che per il primo anno, intendendosi per anno un periodo di 365 decorrente dalla data del trasferimento. Al riguardo va precisato che una volta fissato l'importo della indennità e la relativa quota esente, la materiale erogazione può anche avvenire in più periodi d'imposta se ciò è più agevole per le parti. Così, ad esempio, se per il trasferimento avvenuto nel territorio nazionale è stata stabilita una indennità di lire 10 milioni, la quota teoricamente esente dovrebbe essere di lire 5 milioni, ma poiché superiore all'importo massimo esentabile, la detta quota esente va ridotta a lire 3 milioni. Supponendo che l'indennità, per esigenze di liquidità del datore di lavoro, venga corrisposta in due rate, la prima nell'anno di trasferimento, pari a lire 2 milioni, e la seconda, pari a lire 7 milioni l'anno successivo, nel primo anno tutto l'importo erogato sarà escluso da tassazione e nel secondo anno sarà esentato il primo dei sette milioni corrisposti.

La disposizione stabilisce anche che il rimborso di talune spese da parte del datore di lavoro, in aggiunta alla corresponsione dell'indennità, se analiticamente documentate, non costituisce reddito imponibile. Si tratta soltanto di:

1. spese di viaggio, anche per i familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12 del TUIR, e di trasporto delle cose, strettamente collegate al trasferimento. Non vi rientrano i successivi viaggi che il dipendente nel corso dell'anno faccia, ad esempio, per visitare la famiglia che non si è trasferita con lui;
2. spese ed oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro.

Va, infine, precisato che la disposizione non subordina il trattamento di favore previsto per tali indennità a circostanze particolari che originano il trasferimento della sede di lavoro, né al trasferimento della residenza anagrafica. Si deve ritenere, pertanto, che lo stesso possa essere applicato anche nell'ipotesi in cui la corresponsione di indennità di prima sistemazione o equipollente avvenga in occasione di un trasferimento a richiesta del dipendente, così come se, invece, il trasferimento è dovuto ad una assegnazione del dipendente ad una sede diversa da quella originaria in relazione al trasferimento in altro comune del datore di lavoro stesso ovvero di parte dei propri uffici.

2.5 Assegni di sede e altre indennità per servizi prestati all'estero

Il comma 8 dell'articolo 48 del TUIR conferma, con alcune novità, l'attuale regime degli assegni di sede e delle altre indennità percepite per servizi prestati all'estero, contenuto nel comma 5 dell'articolo 48 nella precedente formulazione. In particolare, è stata elevata la base imponibile di dette indennità e assegni dal 40 per cento al 50 per cento; è stato confermato che, se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle Amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni

ad essa collegate, concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento; è stato espressamente precisato che qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. Inoltre, come già rilevato, non è più contenuta in questo comma la previsione relativa alle indennità di volo e di navigazione, che, invece, è stata trasferita nel precedente comma 7. Infine, va osservato, che è stato espressamente previsto che l'applicazione di questa disposizione esclude la possibilità di fruire per la medesima fattispecie della disciplina delle trasferte. In pratica, il lavoratore dipendente non può fruire contemporaneamente delle due previsioni agevolative. La precisazione potrebbe risultare priva di effettivo contenuto atteso che si tratta di due ipotesi diverse: nelle trasferte lo spostamento è del tutto momentaneo ed è collegato allo svolgimento di uno specifico incarico, l'assegno di sede e le indennità per i servizi prestati all'estero sono, invece, collegati ad un trasferimento, sia pure a tempo determinato, della sede di lavoro del dipendente.

La disposizione in esame pone dei difficili problemi interpretativi a causa della previsione esonerativa contenuta nell'articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR. Si ricorda che, in base alla norma da ultimo citata, non concorrono a formare il reddito complessivo i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto e, quindi, la disposizione contenuta nel comma 8 (nella precedente disciplina era il comma 5) dell'articolo 48 non può che avere carattere residuale, in quanto in primo luogo si deve verificare se per caso non ricorrono le condizioni previste nell'articolo 3 citato e soltanto dopo si può considerare se spetti la riduzione della base imponibile prevista dall'articolo 48. Il decreto legislativo in commento ha disposto la soppressione dell'articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR; tuttavia, per espressa previsione normativa, la disposta soppressione è stata differita al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2000. Pertanto, fino a tale data, l'articolo 48, comma 8, continuerà ad avere carattere residuale, per estendere successivamente il suo ambito applicativo anche alle ipotesi di redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. Sulla base della legislazione vigente al 1 gennaio 1998, si deve ritenere che la norma in esame abbia riguardo all'espletamento di attività di lavoro dipendente all'estero da parte dei cittadini italiani, o comunque di soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente (altrimenti mancherebbe il presupposto per la soggezione all'imposizione italiana), e per motivi diversi dalla semplice trasferta all'estero, che è regolata dal comma 5 dell'art. 48 del TUIR. Cioè, ha riguardo a soggetti che si considerano residenti in Italia ai sensi del secondo comma dell'art. 2 del TUIR e che non prestano all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto la propria attività di lavoro dipendente, nel qual caso i relativi redditi sarebbero esclusi dalla base imponibile in forza di quanto disposto dall'art. 3, comma 3, lett. c), del TUIR.

Da ciò consegue che la disposizione in esame si rende applicabile solo alle seguenti categorie di soggetti:

- 1) prestatori di lavoro dipendente del settore privato residenti in Italia in base all'articolo 2 del TUIR che, non in base a trasferta, svolgono la loro attività all'estero in via non continuativa e non come oggetto esclusivo del rapporto;
- 2) cittadini italiani che si trovano all'estero per prestarvi servizio nell'interesse di pubbliche Amministrazioni e altri enti pubblici non economici e che istituzionalmente non svolgono all'estero l'attività stessa in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Come precisato anche in passato si ritiene che rientri nell'ipotesi del comma 8 dell'art. 48, sia l'assegno di confine in valuta estera corrisposto ai sensi della legge 28 dicembre 1989, n. 425, che le indennità di servizio all'estero spettanti al personale di cui alla legge 27 dicembre 1973, n. 838.

Va osservato, infine, che, per effetto del comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo in esame, dall'entrata in vigore del decreto legislativo stesso, cessano di avere vigore tutte le disposizioni concernenti la determinazione dei redditi di lavoro dipendente non contenute nel TUIR, e, quindi, ad esempio, anche quelle di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con

modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, relative al personale in servizio all'estero in qualità di dipendente statale o di enti o istituti ai sensi degli articoli 152 e seguenti del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 18 e successive modificazioni.