

corresponsione comportava una contribuzione pari al 100 per cento dell'ammontare del compenso.

9. In considerazione della gravosità di tale ultimo regime contributivo per le aziende necessitate a fare largo uso di trasferisti, per la loro specificità produttiva, poco dopo – sulla falsariga della disciplina per le imprese di autotrasporto – venne modificata anche la disciplina generale.

Così il legislatore, prima con una serie di dd.ll. non convertiti (n. 761 del 1986, nn. 6, 130, 211 del 1987, ma i cui effetti sono stati salvati), e poi con l'art. 9-ter del d.l. 29 marzo 1991, n. 103, introdotto in sede di conversione dalla legge 1 giugno 1991, n. 166, ha in via di "interpretazione autentica" dell'art. 12 della legge n. 153 del 1969 cit. stabilito che questa norma dovesse essere intesa nel senso che nella diaria o nell'indennità di trasferta – in base alla norma interpretata, corrisposte "in cifra fissa" ed incluse nella retribuzione imponibile limitatamente al 50 per cento del loro ammontare – dovevano ricomprendersi pure le indennità spettanti ai lavoratori tenuti per contratto ad una attività lavorativa in luoghi variabili e sempre diversi da quello della sede aziendale, "anche se corrisposte con carattere di continuità".

E, pure in questo caso, il significato evidente di tale ultima espressione è, in analogia della normativa sugli autotrasportatori, quello secondo cui l'indennità di trasferta doveva essere parzialmente esclusa dalla base imponibile ancorché corrisposta continuativamente, con il medesimo intento di mitigare, questa volta in linea generale e non solo per una categoria di imprese, il rigore del regime contributivo derivante dalla citata sentenza delle Sezioni Unite, in base al quale la continuità della corresponsione comportava una contribuzione pari al 100 per cento dell'ammontare dei compensi.

10. La giurisprudenza di legittimità ha, in un primo momento, attribuito al suddetto art. 9-ter natura innovativa, escludendone



l'applicabilità a rapporti contributivi sorti anteriormente alla relativa entrata in vigore (Cass. 6 marzo 1992 n. 2740; Cass. 8 ottobre 1992, n. 10954); sicché il legislatore è intervenuto nuovamente per attribuirvi esplicitamente efficacia retroattiva, con l'art. 4-quater del d.l. 15 gennaio 1993, n. 6, convertito dalla legge 17 marzo 1993, n. 63.

Il testo del comma 1 di tale art. 4-quater, conferma l'indicata esegesi dell'espressione "anche se ..." perché in esso compare l'univoca formula: "datori di lavoro che abbiano avuto in forza lavoratori tenuti per contratto anche con carattere di continuità a prestare la propria opera in luoghi diversi dalla sede aziendale", sempre nel medesimo significato di applicare a tale situazione un regime contributivo più favorevole di quello fino ad allora vigente.

11. Di conseguenza, la Sezione Lavoro di questa Corte, con ordinanza del 15 marzo 1996, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 38 Cost., questione di legittimità costituzionale del citato art. 4-quater, sull'assunto che tale norma, avendo riconosciuto efficacia retroattiva, limitatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi contributivi su un imponibile commisurato al 50 per cento degli importi corrisposti ai lavoratori, all'art. 9-ter del d.l. n. 103 del 1991 cit. – al quale la giurisprudenza di legittimità aveva attribuito natura innovativa e non retroattiva – aveva determinato una disuguaglianza irragionevole fra datori di lavoro, che avevano versato i contributi sull'intero importo delle somme corrisposte, e datori di lavoro che invece avevano effettuato il versamento sul 50 per cento di dette somme, così concedendo "una sanatoria totale senza alcuna contropartita".


La questione è stata dichiarata non fondata, con sentenza n. 292 del 1997, nella quale la Corte costituzionale ha precisato che – a prescindere dall'esattezza o meno della tesi, affermatasi in giurisprudenza, secondo cui la disposizione di cui all'art. 9-ter del d.l.



n. 103 del 1991 cit. avrebbe avuto carattere innovativo e non interpretativo – comunque la norma censurata non aveva realizzato impropriamente una “sanatoria”, cioè una rinuncia a perseguire comportamenti illeciti che tali continuano ad essere qualificati (ciò che, peraltro, non è di per sé sempre precluso al legislatore), ma aveva semplicemente esteso nel tempo l’efficacia del regime legittimamente disposto dal legislatore per la materia in questione, superando il contenzioso rimasto aperto, con riguardo al passato, dopo l’intervento legislativo del 1991, a seguito dell’affermazione giurisprudenziale del carattere innovativo e non retroattivo della disciplina così introdotta.

12. La successiva giurisprudenza di legittimità (vedi, per tutte: Cass. 2 marzo 2001, n. 3081; Cass. 7 marzo 2000, n. 2574 e Cass. 15 giugno 1999, n. 5954) ha quindi chiarito che l’art. 9-ter del d.l. n. 103 del 1991 aveva la funzione di stabilire la regola della sottoposizione delle indennità corrisposte ai “trasferisti abituali” a contribuzione solo per la quota del 50 per cento, determinando il superamento della tesi secondo cui le indennità ai trasferisti non potevano usufruire dell’esonero parziale dalla contribuzione prevista per le indennità di trasferta dall’art. 12 della legge n. 153 del 1969 all’epoca vigente in quanto aventi – diversamente da queste ultime – la sola funzione di compensare il disagio per il lavoro fuori sede.

13. Per effetto delle modifiche apportate dal d.lgs. 2 settembre 1997, n. 314 rispettivamente all’art. 12 della legge n. 153 del 1969 e all’art. 48 del TUIR – con la conseguente determinazione del reddito da lavoro dipendente ai fini contributivi attraverso il riferimento alla disciplina fiscale di cui all’articolo 46, comma 1, del TUIR come modificato –, è stato introdotto (commi 5 e 6 dell’art. 48 TUIR come novellato dall’art. 3 cit.) un regime contributivo delle indennità di trasferta in base al quale:



a) le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale dovessero concorrere 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;

b) in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite dovesse essere ridotto di un terzo;

c) il limite dovesse essere ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto;

d) in caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non dovessero concorrere 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.

14. Tale regime fiscale e contributivo dell'indennità di trasferta è, nella sostanza, rimasto invariato anche con l'entrata in vigore della riforma del sistema tributario, di cui al d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, tradottasi in un complesso di incisive innovazioni introdotte nel TUIR.

Ai fini che qui rilevano, il nuovo articolo 51 del TUIR, pur contenendo nel comma 1 una determinazione dei redditi di lavoro dipendente molto più articolata del vecchio art. 46, tuttavia, nei commi 5 e 6, ha riprodotto lo stesso contenuto precettivo dei commi 5 e 6 del vecchio art. 48 TUIR, salvo l'ampliamento dell'elencazione delle situazioni cui si applica la tassazione al 50 per cento. Resta, pertanto, invariato il persistente riconoscimento della duplice componente del compenso – comunque denominato e pagato – in parte restitutoria (quanto alle spese) e in parte retributiva (quanto al



maggior disagio della prestazione), che porta alla forfettaria presunzione legislativa della tassabilità nella misura del 50 per cento dell'ammontare corrisposto (vedi, sul punto, Cass. 15 luglio 2014, n. 16142 e Cass. 5 agosto 2010, n. 18269, citt.).

15. Alla luce dei riportati passaggi della lunga storia della questione relativa alla determinazione del trattamento contributivo dei compensi per la trasferta, non si può certamente dire che la giurisprudenza di questa Corte in materia si sia sviluppata in modo lineare e univoco nonché armonico rispetto alle posizioni delle Amministrazioni del settore, come si riconosce anche nell'ordinanza di rimessione della Sezione Lavoro.

Questo si può considerare in un certo senso fisiologico, visto che: 1) da un lato, la configurazione, in concreto, della trasferta occasionale e di quella abituale e dei relativi compensi si risolve in apprezzamenti di fatto; 2) d'altra parte, molte incertezze della giurisprudenza di questa Corte - e disallineamenti rispetto al legislatore e alle Amministrazioni - hanno la loro fonte nella consapevolezza del fatto che la trasferta sia essa occasionale o abituale è una situazione che rende in sé più gravosa la prestazione lavorativa.

16. Per tali ragioni, già nella citata sentenza delle Sezioni Unite 30 giugno 1985, n. 3292 e poi nella vicenda riguardante la norma retroattiva di cui all'art. 9-ter del d.l. n. 103 del 1991 (seguito dall'art. 4-quater del d.l. n. 6 del 1993), conclusasi con la sentenza della Corte costituzionale n. 292 del 1997, la giurisprudenza di questa Corte si è orientata nel senso di ritenere applicabile il regime contributivo, di tempo in tempo, più rigoroso - originariamente commisurato al 100 per cento e poi al 50 per cento del rispettivo ammontare - per i compensi corrisposti per l'effettuazione di prestazioni normalmente rese fuori di una sede abituale di lavoro in base a specifiche pattuizioni contrattuali.



17. Nella medesima ottica, a partire dalla citata sentenza n. 396 del 2012, nella giurisprudenza di questa Corte si è affermato – e consolidato – il principio in base al quale per l'applicazione dell'art. 51, comma 6, del TUIR (secondo cui i compensi in oggetto concorrono a formare reddito, assoggettabile a contribuzione previdenziale, nella misura del cinquanta per cento del loro ammontare) non si richiede che le indennità e le maggiorazioni ivi previste siano corrisposte in "maniera fissa e continuativa", anche indipendentemente dalla effettuazione della trasferta e dal tipo di essa e ferma l'irrelevanza dell'assunzione del dipendente avvenuta per una determinata sede.

A sostegno di tale tesi è stato precisato che:

a) l'art. 51, comma 6, cit. indica come eventuale la "rigida continuità" ("anche se") mentre concentra il nucleo significativo della disposizione, in rapporto a quello del precedente comma 5, nel dato relativo ad una erogazione corrispettiva dell'obbligo contrattuale assunto dal dipendente di espletare normalmente le proprie attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi e quindi al di fuori di una qualsiasi sede di lavoro prestabilita;

b) esso si riferisce, testualmente, al caso in cui la normale attività lavorativa si debba svolgere contrattualmente al di fuori di una sede di lavoro prestabilita, ancorché l'assunzione del dipendente sia avvenuta per una determinata sede, e ha riguardo al pagamento di un'indennità o maggiorazione erogata in ragione di questa caratteristica, anche se non in giorni quali ferie o malattia e in misura variabile, in relazione alle località di volta in volta assegnate;

c) non possono valere in contrario le circolari n. 326/E del 23 dicembre 1997 e n. 101/E, 19 maggio 2010 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ritenute applicabili anche in materia di retribuzione previdenziale dal messaggio della Direzione Generale dell'INPS n. 27271 del 5 dicembre 2008 – secondo le quali la



disciplina dell'art. 51, comma 6 sarebbe applicabile unicamente per quelle indennità o maggiorazioni della retribuzione attribuite per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove questa si è svolta – perché non costituiscono fonti del diritto e neppure hanno la portata interpretativa che si vuole loro attribuire.

18. La successiva giurisprudenza di legittimità si è uniformata alla suindicata sentenza, come risulta anche dall'ordinanza di rimessione della presente causa (vedi, per tutte: Cass. 17 febbraio 2016, n. 3066, Cass. 11 settembre 2015, n. 17982; Cass. 23 dicembre 2014, n. 27303; Cass. 6 marzo 2014, n. 5289; Cass. 26 febbraio 2013, n. 4837; Cass. 7 ottobre 2013, n. 22796; Cass. 9 marzo 2012, n. 3824).

Pertanto, in dottrina e da parte delle Amministrazioni del settore si è subito osservato – già a commento della citata sentenza n. 396 del 2012 – che con essa era stato riaperto un problema che, alla luce della precedente giurisprudenza, sembrava superato.

E, con il consolidarsi del suddetto indirizzo, per la determinazione del trattamento contributivo e fiscale in oggetto si sono registrate notevoli incertezze, determinate dalla mancata condivisione di tale orientamento da parte delle Pubbliche Amministrazioni del settore nonché da una variegata giurisprudenza di merito.

19. Nel frattempo si è registrato un notevole inasprimento delle sanzioni a carico dei datori di lavoro per infedele registrazione o non conforme registrazione/scritturazione della voce "trasferta" nel Libro Unico del Lavoro (LUL), con applicazione dell'art. 39, comma 7, del d.l. n. 112 del 2008, convertito dalla legge n. 133 del 2008 (modificato dall'art. 22 del d.lgs. n. 151 del 2015), come risulta, in particolare, dalla nota n. 11885 del 14 giugno 2016 della Direzione Generale per l'Attività Ispettiva, del Ministero del Lavoro e delle



Politiche Sociali nonché dalle circolari n. 22/2008 e n. 26 del 12 ottobre 2015 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

E si è specificato che, in materia di trasferta, il regime sanzionatorio per infedele registrazione sul Libro Unico del Lavoro previsto dall'art. 39, comma 7, d.l. n. 112 del 2008, può trovare applicazione nei casi in cui la registrazione del dato risulti sostanzialmente infedele sotto il profilo quantitativo che qualitativo.

20. Questa è la situazione in cui il legislatore è intervenuto con l'art. 7-quinquies del d.l. n. 193 del 2016, introducendo una norma autoqualificata di "interpretazione autentica" del comma 6 dell'art. 51 del TUIR, con la quale ha stabilito (comma 1) che i lavoratori rientranti nella disciplina prevista dal suddetto comma 6 sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti tre condizioni: a) la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro (elemento formale); b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente (elemento sostanziale); 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 (elemento retributivo). Ed ha aggiunto che, in caso di mancata contestuale esistenza delle suindicate condizioni, non è applicabile la disposizione di cui al comma 6 dell'articolo 51 TUIR, ma è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al comma 5 del medesimo articolo 51 (esenzione totale).

Si tratta quindi di una norma con la quale sono stati dettati criteri univoci per distinguere, ai fini contributivi (e fiscali), la situazione dei "trasferisti abituali" da quella dei "trasferisti occasionali", superando il precedente criterio distintivo legato alla -





variabile – ricostruzione della singola fattispecie di volta in volta esaminata.

Questo si desume agevolmente dal testo della norma nonché da Cass. 27 giugno 2017, n. 15379 nella quale è stata data applicazione del citato art. 7-quinquies in una fattispecie in cui si è riscontrata la sussistenza di tutti i requisiti ivi indicati per l'applicazione del regime di cui all'art. 51, comma 6, cit..

21. ~~N~~ell'ordinanza di rimessione, si sostiene che il legislatore, includendo tra le condizioni richieste per la configurabilità di una fattispecie cui si applica art. 51, comma 6, cit. anche la corresponsione delle indennità e delle maggiorazioni in oggetto "in maniera fissa e continuativa", avrebbe attribuito alla norma interpretata un significato non compatibile con il suo tenore letterale, come indicato dalla giurisprudenza di legittimità.

In particolare, nell'ordinanza (richiamandosi la citata sentenza n. 396 del 2012) si afferma che a tale conclusione si perviene per il fatto che l'espressione "anche se" contenuta nell'art. 51, comma 6, cit., dovrebbe essere letta nel senso che le indennità e maggiorazioni in oggetto "concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare", in ogni caso cioè senza che vi sia spazio per dare rilievo, ai fini dell'individuazione della nozione di "trasfertista abituale", alla modalità continuativa o meno di corresponsione dei compensi in questione.

22. A tale ultimo riguardo va precisato che, dal punto di vista interpretativo, non appare condivisibile il suddetto assunto in base al quale la presenza dell'espressione "anche se" – contenuta nella norma interpretata e riferita alla corresponsione del compenso con carattere di continuità – dimostrerebbe che con l'art. 7-quinquies cit. sarebbe stato attribuito al comma 6 dell'art. 51 cit. un significato che non poteva in alcun modo essere incluso nel novero delle possibili



"varianti di senso" compatibili con il tenore letterale del testo interpretato.

Infatti, come più volte affermato anche dalla Corte costituzionale (Corte cost., sentenze n. 223 del 1991, n. 445 del 1995, n. 16 e n. 74 del 1996), la lettura dei testi normativi non si deve fermare al senso letterale delle parole senza indagare – come prescrive l'art. 12 disp. prel. cod. civ. – l'intenzione del legislatore alla stregua dei criteri di interpretazione storica, logico-sistematica e teleologica.

Ebbene, nella specie, per cogliere l'esatta portata della suindicata espressione è necessario fare uso di tutti i suddetti criteri interpretativi.

Dal punto di vista "storico" la locuzione "anche se corrisposta con carattere di continuità" riferita all'indennità di trasferta, è, per la prima volta, comparsa nell'art. 11 della legge n. 467 del 1984 (che escluse parzialmente dalla retribuzione imponibile ai sensi dell'articolo 12 della legge 153 del 1969 l'indennità di trasferta spettante ad una particolare categoria di trasferisti: i dipendenti da imprese di autotrasporto).

È stata poi replicata nella – di poco successiva – modifica della disciplina generale del trattamento contributivo e fiscale dell'indennità di trasferta, introdotta da una serie di dd.ll. non convertiti (n. 761 del 1986, nn. 6, 130, 211 del 1987, i cui effetti sono stati salvati), e poi dal citato art. 9-ter del d.l. n. 103 del 1991.

Questi testi normativi hanno avuto la finalità di mitigare la gravosità del regime contributivo delle aziende necessitate, in ragione della loro specificità produttiva, a fare largo uso di trasferisti, sicché in essi tale espressione, secondo un criterio logico-sistematico e teleologico, va intesa come riferita a limitare l'applicazione dell'orientamento della giurisprudenza della Corte di cassazione dell'epoca secondo cui, sulla base del vigente testo dell'art. 12 della legge 153 del 1969, all'indennità di trasferta si doveva applicare il



regime proprio della retribuzione imponibile, con conseguente contribuzione piena (al 100 per cento).

Al fine di superare tale orientamento e il contenzioso che ne era derivato, il legislatore, retroattivamente – prima con l'art. 9-ter cit. e poi con l'art. 4-quater del d.l. n. 6 del 1993 cit. – ha voluto chiarire, con quella locuzione, che in ogni caso – quindi anche in ipotesi di corresponsione continuativa – il compenso per i "trasferisti abituali" non rientrava integralmente nella retribuzione imponibile, ma doveva essere ricompreso assoggettato al regime contributivo più favorevole – commisurato all'epoca al 50 del relativo ammontare – quale era previsto per la diaria e l'indennità di trasferta "in cifra fissa" dall'art. 12, secondo capoverso, numero 1), della legge n. 153 del 1969, nel testo originario.

In altri termini, è indubbio che la locuzione congiuntiva "anche se" abbia valore concessivo, indicando un fatto che non impedisce né ostacola il verificarsi dell'azione descritta nella proposizione reggente.

Tuttavia, nel caso di specie, essa, per le suesposte ragioni, non può essere intesa nel senso di considerare indifferente la corresponsione continuativa del compenso al fine di ampliare l'ambito applicativo del regime contributivo più severo e gravoso per i datori di lavoro perché in tal modo si perviene ad un risultato opposto rispetto alla ratio legis.

Infatti, l'impiego di tale locuzione fin dalle sue origini è stato finalizzato a stabilire che i compensi in oggetto non possono mai – anche se continuativi – essere assoggettati integralmente al medesimo regime contributivo previsto per la retribuzione imponibile.

Così, in un primo momento, la locuzione in oggetto è stata utilizzata per stabilire che i suddetti compensi, comunque corrisposti, potevano "formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare" e mai – pur se continuativi – nella misura del 100% del

