

30 MAG 2018



13674.18

Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 10412/2013

SEZIONE LAVORO

Cron. 13674

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. ENRICA D'ANTONIO

- Presidente - Ud. 28/02/2018

Dott. UMBERTO BERRINO

- Consigliere - PU

Dott. ROBERTO RIVERSO

- Rel. Consigliere -

Dott. ROSSANA MANCINO

- Consigliere -

Dott. DANIELA CALAFIORE

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 10412-2013 proposto da:

I.N.P.S. - ISTITUTO NAZIONALE DELLA PREVIDENZA
 SOCIALE, in proprio e quale procuratore speciale
 della (omissis)

S.P.A., in persona del legale rappresentante pro
 tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA
 CESARE BECCARIA 29, presso l'Avvocatura Centrale
 dell'Istituto stesso, rappresentato e difeso dagli
 avvocati (omissis)

(omissis), giusta procura in

atti;

- **ricorrente** -

contro

(omissis)S.P.A., in persona del legale rappresentante
pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA,
PIAZZA CAVOUR 19, presso lo studio dell'avvocato
(omissis) , che la rappresenta e difende
unitamente agli avvocati (omissis) e (omissis)
(omissis) , giusta procura in atti;

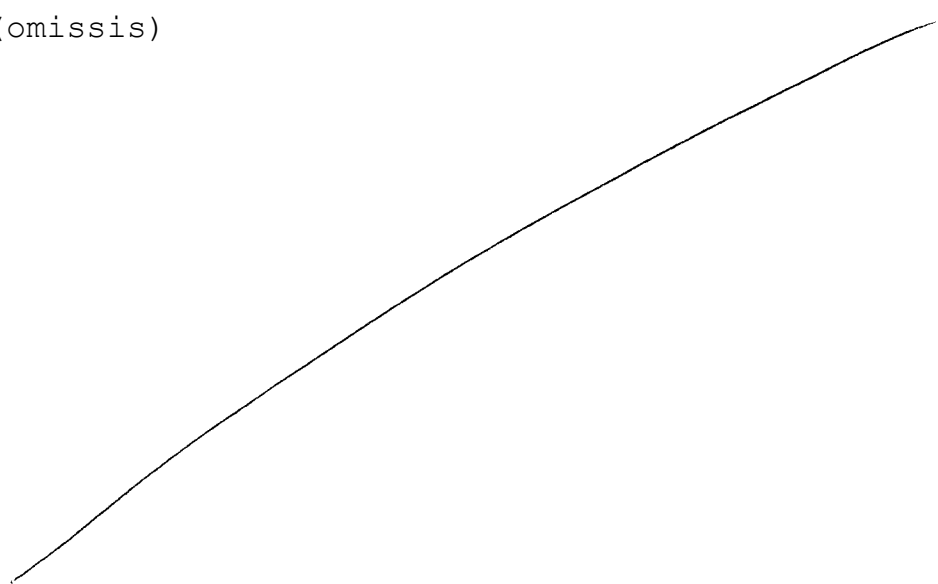
- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 1055/2012 della CORTE
D'APPELLO di TORINO, depositata il 16/10/2012, r.g.n.
n. 1264/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 28/02/2018 dal Consigliere Dott. ROBERTO
RIVERSO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. PAOLA MASTROBERARDINO, che ha concluso
per l'accoglimento del ricorso;

uditi gli avvocati (omissis) e (omissis)
(omissis)





FATTI DI CAUSA

La Corte d'Appello di Torino, con sentenza n. 1055/2012, rigettava l'appello proposto dall'Inps avverso la sentenza che aveva accolto l'opposizione svolta da ^(omissis) S.p.A. avverso la cartella esattoriale dell'importo complessivo di euro 425.798,03, avente ad oggetto il recupero dei contributi previdenziali dovuti in relazione alle posizioni dei dipendenti per attività svolte in ^(omissis) nel periodo compreso tra luglio 2006 e dicembre 2008, con contribuzione versata in riferimento alla cosiddetta contribuzione convenzionale.

La Corte d'Appello, a fondamento della sentenza, richiamata la motivazione di una propria precedente decisione, sosteneva che nella fattispecie dovesse essere applicato il comma 8 bis dell'articolo 51 del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 - introdotto nel corpo della norma con l'art.36 della legge 342/2000 - il quale, nel prevedere che il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa per un periodo superiore a 183 giorni nell'anno, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali, si riferiva non solo ai profili fiscali ma anche a quelli contributivi. Ciò in quanto già nel 2000 aveva avuto attuazione la completa equiparazione della definizione di reddito da lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali, talché se il legislatore avesse voluto applicare il comma 8 bis ai soli fini fiscali non lo avrebbe inserito nell'articolo 51 del TUIR oppure lo avrebbe diversamente ed espressamente limitato. Ed inoltre perché la stessa disposizione stabiliva espressamente la deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, onde soltanto ad essa si doveva far riferimento per la determinazione del reddito a fini contributivi.

Per la cassazione della sentenza di appello ha proposto ricorso l'Inps con tre motivi di impugnazione. ^(omissis) spa ha resistito con controricorso, illustrato da memoria ex art. 384 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Col primo motivo l'Inps lamenta la violazione e falsa applicazione dell'articolo 11 delle disposizioni sulla legge in generale; degli articoli 27 e 28 del d.p.r. 797 del 1955, nel testo sostituito dall'articolo 6, 1° comma del decreto legislativo numero 314 del 1997; dell'articolo 1 del decreto-legge 9 ottobre 1989 numero 338 convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 1989, numero 389; dell'articolo 15 della Convenzione europea di sicurezza sociale del 14 dicembre 1972; ciò in quanto nel caso di specie occorre applicare la legislazione previdenziale italiana avendo il

legislatore pattizio posto in essere una regola che neutralizzava la circostanza di fatto del lavoro svolto all'estero in ^(omissis) (paese con il quale i rapporti previdenziali erano regolati dalla citata convenzione); la ^(omissis) avrebbe dovuto quindi pagare la contribuzione previdenziale in favore dei lavoratori distaccati utilizzando le regole generali di diritto interno in tema di retribuzione virtuale ed imponibile previdenziale in base all'articolo 1 del decreto-legge n. 338 del 1989 convertito dalla legge numero 389 del 1989 e non in base alla disciplina del citato comma 8 bis, introdotto dalla legge 311/2000.

1.2. Col secondo motivo l'Inps deduce violazione falsa applicazione degli articoli 27 e 28 del d.p.r. 30 maggio 1955 n. 797, nel testo sostituito dall'articolo 6, 1° comma del decreto legislativo numero 314 del 1997; dell'articolo 1 del decreto-legge numero 338 del 1989 convertito dalla legge 389 del 1989; dell'articolo 15 della Convenzione di sicurezza sociale del 15 dicembre 1972; dell'articolo 4 del decreto-legge numero 317 del 1987 convertito dalla legge numero 398 del 1987; nonché in connessione con le citate disposizioni degli articoli 49 e 51 del TUIR e dell'articolo 36, 1° comma della legge 21 novembre 2000 numero 342, atteso che la soluzione accolta dalla sentenza era da ritenersi erronea in quanto riteneva che la fattispecie disciplinata dal citato comma 8bis fosse quella del distacco, mentre all'opposto la stessa fattispecie era strutturalmente diversa da quella del distacco regolata dall'articolo 30 del decreto legislativo numero 276 del 2003; inoltre essa era pure erronea laddove riteneva che il citato comma 8bis dell'articolo 51 fosse da riferire sia all'ambito fiscale sia all'ambito previdenziale.

2.- I motivi, i quali possono esaminarsi unitariamente per la connessione che li correla, devono ritenersi fondati nei limiti delle seguenti osservazioni le quali richiamano l'orientamento assunto da codesta Corte sulla medesima fattispecie con la pronuncia n.17646/2016 (richiamata anche in Cass. n. 24032/2017) che questo collegio intende mantenere fermo e consolidare.

2.1. Va infatti osservato che con l'art. 3 comma 19 della l. 23 dicembre 1996 n. 662, il Governo è stato delegato ad emanare uno o più decreti legislativi volti ad armonizzare, razionalizzare e semplificare le disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e i relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

"a) revisione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali, per prevederne la completa equiparazione, ove possibile;

- b) revisione, razionalizzazione e armonizzazione, ai fini fiscali e previdenziali, delle ipotesi di esclusione dal reddito di lavoro dipendente;
- c) revisione e armonizzazione del criterio di imputazione del reddito di lavoro dipendente, tenendo conto per quanto riguarda i compensi in natura del loro valore normale, ai fini fiscali e previdenziali e consentendo la contestuale effettuazione della ritenuta fiscale e della trattenuta contributiva;
- d) semplificazione, armonizzazione e, ove possibile, unificazione degli adempimenti, dei termini e delle certificazioni dei datori di lavoro;
- e) armonizzazione dei rispettivi sistemi sanzionatori”.

L’art. 6 del d.lgs. n. 314 del 1997, in esecuzione della delega, ha quindi disciplinato la determinazione del reddito da lavoro dipendente a fini contributivi, prevedendo la sostituzione degli artt. 1 e 2 del d.l. 1 agosto 1945, n. 692, recepiti negli articoli 27 e 28 del T.U. delle norme sugli assegni familiari, approvato con d.P.R. 30 maggio 1955, n. 797, e dell’art. 29 del T.U. n. 1124 del 1965 sulle disposizioni contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, come sostituiti dall’articolo 12 della L. 30 aprile 1969, n. 153, e successive modificazioni e integrazioni, con il seguente:

“Costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all’articolo 46, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, maturati nel periodo di riferimento. Per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale si applicano le disposizioni contenute nell’articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, salvo quanto specificato nei seguenti commi (OMISSIS)”. Lo stesso art. 6 al comma 8 ha poi aggiunto: “Sono confermate le disposizioni in materia di retribuzione imponibile di cui all’articolo 1 del decreto-legge 9 ottobre 1989, n. 338, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 1989, n. 389, e successive modificazioni e integrazioni, nonché ogni altra disposizione in materia di retribuzione minima o massima imponibile, quelle in materia di retribuzioni convenzionali previste per determinate categorie di lavoratori e quelle in materia di retribuzioni imponibili non rientranti tra i redditi di cui all’articolo 46 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.

2.2. La questione qui in scrutinio attiene all’ambito di applicazione del comma 8 *bis* dell’ art. 48 del TUIR d.P.R. n. 917 del 1986 (poi divenuto 51 per effetto del D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), introdotto dall’art. 36 comma 1 della l. 21 novembre 2000, n. 342 , recante “Misure in materia fiscale”, che dispone:

"In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, e' determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398".

3. Occorre in primo luogo rilevare che la delimitazione dell'oggetto della delega effettuata dalla l. n. 662 del 1996, in base alla quale l'equiparazione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali doveva essere operata "ove possibile", non è tale da determinare la natura recettizia del rinvio alle richiamate disposizioni del TUIR a fini previdenziali, occorrendo esaminare la compatibilità con il sistema previdenziale delle modifiche di volta in volta introdotte ai fini fiscali.

3.1. Nel caso in esame, la compatibilità del comma 8 *bis* in scrutinio con il sistema previdenziale dev'essere esclusa, per una serie di concomitanti ragioni.

3.2. Tale comma, aggiunto all'art. 48 del TUIR (poi 51) a tre anni di distanza dall'esercizio della delega finalizzata ad avvicinare gli imponibili a fini fiscali e previdenziali, è stato dettato con esplicito riferimento alla materia fiscale. Il discrimine temporale dei 183 giorni che introduce, infatti, trova ed esaurisce la sua ragion d'essere nel campo fiscale, in quanto è legato al concetto di "residenza fiscale" delle persone fisiche ai sensi dell'art. 2 comma 2 del TUIR, mentre perde ogni significato se trasportato nel campo previdenziale. Qui infatti il concetto di "residenza" non rileva, sicché si determinerebbe una disparità di trattamento, ingiustificata ai fini previdenziali, tra i lavoratori assoggettati al regime previdenziale italiano che soggiornano all'estero per periodi inferiori o superiori a quello indicato.

3.3. Inoltre, ritenere la disposizione operante ai fini previdenziali determinerebbe un'ingiustificata compressione delle entrate pubbliche, a detrimento anche della posizione previdenziale del lavoratore.

3.4. Infine, il comma 8 *bis* dell'art. 48 (51) del TUIR qui in scrutinio, al fine di individuare la retribuzione imponibile, fa riferimento ai decreti ministeriali previsti dall'art. 4 del d.l. n. 317 del 1987. Esso però non mette in discussione l'impianto complessivo del sistema in cui tali decreti ministeriali si inseriscono ai fini previdenziale. In materia previdenziale, infatti, a seguito della sentenza della Corte costituzionale del 30 dicembre 1985, n. 369 e al fine di tutelare il lavoratore italiano inviato all'estero in Paesi con i quali l'Italia non abbia stipulato una convenzione di

sicurezza sociale, detto d.l. 31 luglio 1987, n. 317, conv., con modificazioni, dalla l. 3 ottobre 1987, n. 398, ne ha previsto l'obbligo di iscrizione ad una serie di assicurazioni (art. 1 comma 1) utilizzando, come base imponibile per il calcolo dei contributi, le retribuzioni convenzionali fissate con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro del tesoro (e con quello delle finanze, come aggiunto dall'art. 36 comma 2 della L. 342 del 2000), (art. 4). Corrispettivo di tale previsione è la commisurazione delle prestazioni economiche relative alle assicurazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettere a), b), d), e) ed f) alla retribuzione convenzionale imponibile di cui all'articolo 4 (art. 3, comma 2).

3.5. Nei casi in cui invece vi siano accordi che consentano il mantenimento della copertura assicurativa in Italia, in deroga al principio del criterio della territorialità, i datori di lavoro, che continueranno a versare i contributi previdenziali in Italia, devono assumere come parametro per la determinazione della base imponibile le retribuzioni effettive corrisposte ai lavoratori all'estero, cui sono correlativamente commisurate, nelle forme e nei modi previsti, le prestazioni dovute.

4. Nel caso che ci occupa, occorre specificare che le prestazioni lavorative di cui si tratta sono state rese in ^(omissis), con la quale i rapporti previdenziali sono disciplinati dalla convenzione di sicurezza sociale sottoscritta a Parigi il 14 dicembre 1972 (ratificata dall'Italia l'11 gennaio 1990 ed entrata in vigore il 12 aprile 1990), in virtù della quale il lavoratore italiano occupato in quel Paese da parte di un'impresa italiana rimane assoggettato alla legislazione del nostro Stato.

5.- L'applicazione, in virtù dell'accordo, della copertura previdenziale predisposta dalla normativa nazionale, priverebbe dunque di ragionevole giustificazione una previsione in tema di determinazione dell'imponibile previdenziale quale quella contenuta nel comma 8 *bis* dell'art. 48 (51) del TUIR.

Deve quindi concludersi che il comma 8 *bis* dell'art. 48 del TUIR (divenuto art. 51 per effetto del D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), opera esclusivamente a fini fiscali, e non incide sulla determinazione della base imponibile a fini contributivi per i lavoratori italiani che lavorano all'estero.

6. Tale conclusione, e le argomentazioni sulla quale essa si fonda, resistono alle critiche sollevate dalla parte ricorrente nella memoria ex art 384 c.p.c. le quali muovono dalla tesi dell'assoluta parificazione della nozione di retribuzione imponibile a fini fiscali ed a fini previdenziali ex l. 23 dicembre 1996 n. 662 e art. 51 TUIR, che risulta invece, anzitutto, smentita dalla stessa legge delega cit. la quale, come già detto, prevede che "la completa equiparazione" debba essere realizzata solo "ove

possibile"; imponendo quindi un giudizio di compatibilità di cui l'interprete, e prima ancora lo stesso legislatore delegato, devono farsi carico.

7.- Si sostiene poi che il legislatore abbia dettato una esplicita regolamentazione della questione previdenziale ed abbia voluto parificare (al ribasso) la condizione previdenziale dei lavoratori italiani all'estero dettando una disciplina uniforme, relativamente all'individuazione della base imponibile contributiva, che sarebbe determinata per tutti i lavoratori in relazione alle retribuzioni convenzionali; quale che sia lo Stato estero ove essi prestino il loro lavoro; con l'unica eccezione riguardante il caso in cui il lavoro prestato non superi la soglia di 183 giornate nell'arco di 12 mesi, rispetto al quale la base imponibile rimarrebbe legata invece alla retribuzione effettivamente erogata.

Tale interpretazione si pone però in contrasto con la stessa *ratio* protettiva discendente dalla pronuncia della Corte Costituzionale 369/85 la quale ha affermato che ai lavoratori italiani operanti all'estero alle dipendenze di imprese italiane, in Paesi extracomunitari con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale che consentissero la deroga al principio di territorialità, andasse comunque garantita una tutela previdenziale che il legislatore era abilitato ad individuare (e che è stata poi dettata dall'art. 4 d.l. 317/1987 conv. in l. 398 del 1987, con l'individuazione di un imponibile convenzionale). Ma ciò, deve essere aggiunto, senza penalizzare la tutela previdenziale discendente dai principi generali, per i lavoratori italiani operanti in Paesi con i quali esistono accordi internazionali in materia di assicurazione sociale.

7.1. Ed invero, mentre il versamento di contributi previdenziali commisurati su retribuzioni convenzionali, può ritenersi giustificato alla luce del principio di territorialità degli istituti di sicurezza sociale che non consente il pieno dispiegarsi della relativa normativa (come si evince proprio dalla sentenza cit. della Corte Costituzionale). In caso di lavoro in Paesi extracomunitari con i quali esiste una convenzione in materia di sicurezza sociale - che rimuova l'ostacolo del principio di territorialità e consenta la piena applicazione della regolamentazione previdenziale interna - una eventuale deroga al canone della normale determinazione della base imponibile contributiva solleva profili di irragionevolezza ed anche di diretto contrasto con il principio stabilito dall'articolo 35 Cost. secondo cui la Repubblica tutela il lavoro italiano all'estero.

8. Per contro, alcun fondato dubbio di costituzionalità può sollevarsi nei confronti della normativa indicata, nella interpretazione qui accolta, ove si pensi che si discute di lavoratori dipendenti da imprese italiane che lavorano nel nostro Paese o il cui

rapporto è sorto in Italia e che inviati ad operare nel territorio di altri Stati continuano a fruire della regolamentazione relativa alla retribuzione imponibile che devono ricevere nel nostro Paese in virtù degli accordi di sicurezza sociale emessi allo scopo ovvero in base all'art.14 del Regolamento CEE (che detta analoghi principi).

9. Neppure è possibile ipotizzare che la suddetta norma – prevedendo il pagamento dei contributi sulla normale base imponibile per periodi fino a 183 giorni- abbia come fine di disincentivare l'invio all'estero del lavoratore per brevi periodi; che risulterebbe invece una finalità estemporanea, non coerente con quella cui deve essere improntata la protezione previdenziale dei lavoratori; e che comunque non giustificherebbe il trattamento deteriore riservato a chi opera all'estero per un periodo di tempo più ampio, percependo maggiori retribuzioni.

10. Nè la diversità di regolamentazione che la tesi qui accolta ritiene esistente tra lavoratori operanti in Paesi con i quali esistono oppure non esistono i predetti accordi può porre problemi di costituzionalità sotto il profilo della disparità di trattamento, in considerazione delle oggettive differenze esistenti fra le medesime situazioni all'interno dell'ordinamento.

11. Anche la dimensione finanziaria della questione appare argomentazione di rilievo e spendibile ai fini del giudizio, essendo altresì giustificata in relazione al tenore dell'articolo 3, comma 20 della legge 662/1996 il quale prevede che l'attuazione della delega deve assicurare l'assenza di oneri aggiuntivi o di minori entrate per il bilancio dello Stato per l'anno 1997, nonché maggiori entrate nette pari a lire 200 miliardi per ciascuno degli anni 1998 e 1999. Talché non è possibile ipotizzare che la stessa normativa possa pure giustificare la successiva introduzione di un meccanismo di computo della retribuzione imponibile previdenziale che peggiora il saldo delle entrate con riferimento alla posizione dei lavoratori italiani che lavorano in Paesi con i quali esiste una regolamentazione dei rapporti di lavoro basata sulla deroga al principio di territorialità.

12. Infine, non appaiono rilevanti i riferimenti ai lavori preparatori o ad alcune note emanate dal Direttore Centrale dell'INPS, né tantomeno rivestono valore risolutivo ai fini della complessa questione interpretativa in discussione.

13. Per le ragioni esposte il ricorso va quindi accolto. La sentenza deve essere cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto la causa deve essere decisa nel merito con il rigetto dell'opposizione alla cartella esattoriale proposta da ^(omissis) SPA.

14. Le spese dell'intero processo possono essere compensate considerata la complessità della questione affrontata ed il formarsi dell'orientamento qui accolto solo

in data successiva alla proposizione del ricorso. In conseguenza dell'accoglimento del ricorso non sussistono i presupposti per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma dell'art.13 comma 1 quater del DPR 115/2002.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta l'opposizione alla cartella esattoriale proposta da ^(omissis) SPA. Compensa le spese dell'intero processo.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, 28.2.2018.

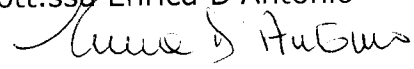
Il Consigliere estensore

Dott. Roberto Rivero



Il Presidente

Dott.ssa Enrica D'Antonio



Il Funzionario Giudiziario
Dott. Giovanni RUDELLO

