# Sentenza del 21/11/2019 n. 30349 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

L'Agenzia delle Entrate, sulla base di processo verbale redatto da funzionari dell'Inps, con il quale si contestava alla A. S. S.c. a r.l. - società svolgente attività di trasporto merci su strada - di avere erogato, nell'anno 2005, ai lavoratori dipendenti somme a titolo di "indennità di trasferta" non assoggettate a tassazione, perchè ritenute esenti da imposta ai sensi dell'art. 51 (già 48) T.U.I.R., comma 5,emetteva avviso di accertamento, procedendo al recupero di maggiore imposta IRPEF e alla contestuale irrogazione di sanzioni.

Il ricorso proposto dalla contribuente avverso l'atto impositivo veniva parzialmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Lodi, che confermava l'avviso di accertamento così come rettificato con l'atto di costituzione in giudizio dall'Agenzia delle Entrate ed escludeva l'applicabilità delle sanzioni.

In esito all'appello principale della società ed all'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate, la Commissione regionale della Lombardia, confermando la sentenza impugnata, rigettava i gravami.

Rilevava, in particolare, che l'avviso di accertamento era sorretto da valida motivazione, poichè richiamava il processo verbale di constatazione redatto dai funzionari Inps, già notificato alla società unitamente all'atto impositivo, e che dall'esame delle buste paga risultava confermato che l'indennità di trasferta presentava il carattere della continuità ed era stata erogata anche ai soci, che non avevano la qualifica di autista, in assenza di specificazione dei singoli giorni di trasferta; trattandosi di una componente aggiuntiva costante e continuativa del reddito, riteneva applicabile l'art. 51, T.U.I.R., comma 6.

Quanto alle sanzioni irrogate, affermava che la obiettiva incertezza dell'ambito di applicazione della normativa in materia, caratterizzata da una successione di norme nel tempo tra loro contrastanti, giustificava l'applicabilità del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8.

Avverso la sentenza ricorre, affidandosi a due motivi, la A. S. s.c. a r.l.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale, con un unico motivo.

La contribuente ha depositato controricorso al ricorso incidentale e memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, e della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, e lamenta che il giudice di appello ha ritenuto sufficiente la motivazione dell'avviso di accertamento sulla base del rinvio, in esso contenuto, al precedente verbale di accertamento emesso dai funzionari dell'Ispettorato di vigilanza dell'Inps.

Pur non disconoscendo la legittimità della motivazione per relationem, assume che la Commissione regionale non avrebbe valutato che con il verbale ispettivo dell'Inps si contestava alla società che al momento dell'assunzione dei lavoratori aveva concordato la retribuzione mensile netta a prescindere dal numero di giornate di lavoro da svolgere all'esterno della sede legale e che gli importi erogati a titolo di trasferta costituivano a tutti gli effetti parte integrante della retribuzione e non rivestivano natura risarcitoria, mentre con l'atto impositivo, come risultante a seguito dell'avvenuta rettifica in autotutela da parte dell'Agenzia delle Entrate, si imputava alla società di avere applicato la normativa di cui all'art. 51 T.U.I.R., comma 5, anzichè quella di cui al comma 6 medesima disposizione normativa, e ciò sul presupposto che i dipendenti, svolgendo attività esterna alla sede sociale e compiendo spostamenti abituali e continui, fossero "trasfertisti".

Secondo l'assunto difensivo della ricorrente, la decisione impugnata sarebbe incorsa nelle violazioni denunciate anche perchè avrebbe omesso di considerare che il verbale di accertamento dell'Inps, richiamato dall'avviso di accertamento, era stato revocato dall'Istituto previdenziale in autotutela, con provvedimento del 26 aprile 2011 ricevuto dalla società in data 18 maggio 2011, per cui l'atto impositivo non conteneva alcuna motivazione, ma si rifaceva esclusivamente alla descrizione dei fatti riportata nel verbale redatto dagli ispettori Inps.

2. Con il secondo motivo, la società deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51, commi 5 e 6, della L. n. 467 del 1984, art. 11, e dell'art. 6 CCNL Logistica, Trasporto e Spedizioni, nonchè contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Sostiene che, in fatto, è pacifico, perchè mai contestato nei gradi del giudizio di merito e perchè accertato nei verbali ispettivi, che: a) nei contratti di lavoro in questione era indicato, D.Lgs. n. 152 del 1997, ex art. 1, il luogo del lavoro, ossia la sede operativa dell'impresa, da cui i lavoratori partivano, quotidianamente e abitualmente, per le consegne e presso la quale tornavano per la consegna dei resi; che presso quella stessa sede i dipendenti lavoravano per buona parte della giornata per effettuare il carico e lo scarico delle merci e le operazioni accessorie; b) i dipendenti effettuavano trasferte fuori del territorio comunale ove era posta la sede operativa e, talvolta, percorrevano distanze chilometriche ridotte, tali per cui non si configurava alcuna trasferta; c) il numero dei giorni per i quali la società aveva erogato la indennità ai dipendenti, come emergeva dalle buste paga, era sempre inferiore al numero delle giornate di lavoro retribuite (tranne in un caso in cui era stata erogata l'indennità per un numero di giorni di poco superiore a quelli lavorati) ed il numero di giorni in relazione ai quali era stata erogata l'indennità non era fisso, bensì variabile in dipendenza del numero dei giorni lavorativi nei quali erano state effettuate le trasferte; per alcune mensilità, quando il lavoratore non aveva effettuato trasferte di durata superiore a sei ore, come previsto dal CCNL, l'indennità non era stata erogata.

Richiamando la risoluzione n. 56/E del 9 maggio 2000 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, la ricorrente ribadisce che deve trovare applicazione dell'art. 51 T.U.I.R., comma 5, perchè le indennità vengono corrisposte agli autotrasportatori, la cui sede è espressamente prevista in contratto in relazione ai giorni in cui la prestazione lavorativa viene effettuata fuori della sede naturale, ma non viene riconosciuta nei giorni di assenza, nei giorni di ferie, nei giorni di permesso, malattia, infortunio e, comunque, nei giorni in cui il dipendente non effettua la prestazione lavorativa, per cui dette indennità concorrono a formare il reddito esclusivamente per la parte che eccede Euro 46,48, quando la trasferta avviene nel territorio nazionale, ed Euro 77,47, quando essa avviene all'estero.

Assume, inoltre, che la motivazione della decisione oggetto di impugnazione risulta contraddittoria laddove riconosce che i lavoratori, dipendenti di una impresa di autotrasporto, effettuano in maniera continuativa trasferte fuori dalla sede dell'impresa, ma ritiene applicabile la disciplina dettata per l'ipotesi del cd. "trasfertismo".

3. Con l'unico motivo del ricorso incidentale, la difesa erariale censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, nella parte in cui i giudici regionali hanno disposto la disapplicazione delle sanzioni, facendo rilevare che l'oggettiva incertezza richiesta dalle disposizioni normative richiamate deve riferirsi non già ad uno stato soggettivo e temporaneo, ma ad una caratteristica intrinseca del dato normativo, e che, comunque, ogni dubbio interpretativo è stato superato per effetto dell'intervento del D.L. 22 giugno 2000, n. 167, che ha inserito tra le indennità tassabili nella misura del 50 per cento "le maggiorazioni di retribuzione corrisposte agli autotrasportatori a titolo di lavoro straordinario o in relazione alle trasferte".

4. Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

4.1. Come si desume dalla censura della contribuente - di cui va rilevata, preliminarmente, l'ammissibilità, essendo stati riportati in ricorso testualmente i passi della motivazione dell'avviso di accertamento e di quelli del verbale ispettivo dell'Inps, al fine di consentire a questa Corte di esprimere il suo giudizio in base al ricorso stesso, in omaggio al principio di autosufficienza - l'atto impositivo è stato motivato, nella specie, con rinvio espresso al verbale di accertamento redatto in data 3 settembre 2010 dai funzionari dell'Ispettorato di vigilanza dell'Inps che, essendo stato regolarmente notificato alla contribuente - come si evince dalla sentenza gravata -, costituisce atto legalmente conosciuto dalla medesima.

4.2. La lettura della motivazione del processo verbale dei funzionari dell'Inps evidenzia che esso contiene un chiaro riferimento alle indagini esperite in sede di verifica ed alle risultanze che ne sono conseguite.

Secondo il costante insegnamento di questa Corte (Cass. 31 marzo 2011, n. 7360; Cass. 17 dicembre 2014, n. 26472; Cass. 6 aprile 2017, n. 9008; Cass. 20 dicembre 2018, n. 32957), l'avviso di accertamento, che costituisce l'atto con il quale l'Amministrazione esercita la propria pretesa tributaria nei confronti del contribuente, soddisfa l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente medesimo in grado di conoscere la pretesa

tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur.

Tale atto deve, pertanto, ritenersi correttamente motivato - anche nel regime di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7 - ove esso faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione regolarmente notificato o consegnato all'intimato, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria non è affatto tenuta ad includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, nè a riportarne, sia pure sinteticamente, il contenuto (Cass. 18 aprile 2003, n. 6232; Cass. 7360/11 cit.).

4.3. Questa Corte non ignora che, secondo un orientamento giurisprudenziale di segno maggiormente restrittivo (Cass. 17 ottobre 2014, n. 22003), la motivazione dell'avviso di accertamento assolve ad una pluralità di funzioni, che garantisce il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa, per cui, sebbene vada escluso ogni formalismo nell'indicazione delle norme di diritto violate, quando sono chiaramente desumibili, e di tutti gli elementi di prova, eventualmente integrabili in sede di giudizio purchè siano stati indicati gli elementi di fatto e istruttori del procedimento, è comunque necessaria la presenza nell'avviso di accertamento e di rettifica degli elementi identificativi del petitum e della causa petendi e, quindi, una chiara ricostruzione di tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, in modo da rispettare, da un lato, il principio costituzionale di buona amministrazione e, dall'altro, di consentire una adeguata e piena difesa in giudizio (Cass. 21 novembre 2018, n. 30039).

4.4. Deve, tuttavia, rilevarsi, che, nel caso concreto, la contribuente ha avuto piena contezza dei verbali ispettivi redatti dai funzionari Inps su cui si fonda l'atto impositivo, nei quali sono analiticamente indicati i rilievi mossi dai verificatori e, quindi, gli elementi identificativi della pretesa fiscale di cui si discute in questa sede, e, sebbene il verbale di accertamento, come evidenziato dalla ricorrente, successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, sia stato annullato in autotutela dall'Istituto previdenziale, tale circostanza di per se stessa non esclude che la contribuente sia stata posta in grado di conoscere tutte le contestazioni ad essa rivolte, atteso che, diversamente da quanto dalla stessa dedotto, il verbale ispettivo Inps conteneva una ricostruzione puntuale, e non lacunosa, dei fatti che l'Agenzia ha successivamente utilizzato ai fini dell'accertamento fiscale.

Non è, pertanto, ravvisabile lesione del diritto di difesa della contribuente, la quale ha potuto ampiamente controdedurre ed esporre le proprie ragioni in merito alle contestazioni avanzate, nè sussiste la asserita diversità dei presupposti di fatto posti a base delle contestazioni sollevate dall'Ente previdenziale e dall'Agenzia delle Entrate, avendo quest'ultima piuttosto proceduto ad una autonoma valutazione delle medesime circostanze di fatto, sulla base della normativa fiscale, necessariamente diversa da quella previdenziale.

5. Il secondo motivo è fondato.

5.1. Occorre premettere che, secondo una giurisprudenza consolidata di questa Corte, il regime del trasfertismo (art. 51 T.U.I.R., comma 6) non richiede per la sua applicazione 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 ciò che rileva è unicamente che si tratti di 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, restando, invece, ininfluenti le modalità di erogazione dell'indennità (cfr. in tal senso Cass. 13 gennaio 2012, n. 396; Cass. 9 marzo 2012, n. 3824; Cass. 7 ottobre 2013, n. 22796).

Secondo tale indirizzo il regime della trasferta è, dunque, inapplicabile ai cd. trasfertisti abituali, cioè a quei lavoratori che per le caratteristiche strutturali della loro prestazione non hanno una sede di lavoro fissa, e i diversi regimi disciplinati dal quinto e dal citato art. 51, comma 6, sono diretta conseguenza delle modalità di lavoro.

5.2. In materia, è intervenuto il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 7-quinquies, (conv. in L. 1 dicembre 2016, n. 225), il quale, nel dettare disposizioni di "Interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito di lavoratori in trasferta e trasfertisti", ha disposto che "1. L'art. 51 T.U.I.R., comma 6, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che i lavoratori rientranti nella disciplina ivi stabilita sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni: a) la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro; b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente; 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. 2. Ai lavoratori ai quali, a seguito della mancata contestuale esistenza delle condizioni di cui al comma 1, non è applicabile la disposizione di cui all'art. 51 T.U., comma 6, di cui al citato D.P.R. n. 917 del 1986 è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al medesimo art. 51, comma 5".

5.3. Con tale norma, che contiene un'interpretazione autentica del concetto di trasferta, sono state quindi indicate le specifiche condizioni in presenza delle quali è possibile distinguere, ai fini fiscali e previdenziali, il regime a cui sono sottoposti i "trasfertisti abituali" da quello a cui sono sottoposti i "trasfertisti occasionali" e si è in tal modo superato il precedente criterio distintivo che era strettamente collegato alla ricostruzione della singola fattispecie di volta in volta esaminata.

5.4. Le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 27093 del 16 novembre 2017, intervenendo sulla questione, hanno affermato i seguenti principi di diritto:

a) "la predetta disposizione, che ha introdotto una norma retroattiva autoqualificata di interpretazione autentica, è conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni giuridiche, oltre che all'art. 117 Cost., comma 1, sotto il profilo del principio di preminenza del diritto e di quello del processo equo di cui all'art. 6 CEDU. Infatti tale norma retroattiva ha attribuito alla norma interpretata un significato compatibile con il suo tenore letterale, ma più aderente alla originaria volontà del legislatore, con la finalità di porre rimedio ad una situazione di oggettiva incertezza del dato normativo, determinata da un persistente contrasto tra la giurisprudenza di legittimità, le Pubbliche amministrazioni del settore e la variegata giurisprudenza di merito";

b) "in materia di trattamento contributivo dell'indennità di trasferta, alla stregua dei criteri di interpretazione letterale, storica, logico-sistematica e teleologica, l'espressione "anche se corrisposta con carattere di continuità" - presente sia nella L. 4 agosto 1984, n. 467, art. 11, sia nel vigente art. 51 T.U.I.R., comma 6 (così come nell'art. 48 T.U.I.R., comma 6, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314) - deve essere intesa nel senso che l'eventuale continuatività della corresponsione del compenso per la trasferta non ne modifica l'assoggettabilità al regime contributivo (e fiscale) meno gravoso (di quello stabilito in via generale per la retribuzione imponibile), rispettivamente previsto dalle citate disposizioni".

5.5. Pertanto, soltanto in caso di contestuale presenza delle tre condizioni richiamate dal D.L. n. 193 del 2016, art. 7-quinquies, applicabile anche ai giudizi pendenti prima dell'entrata in vigore della norma interpretativa, il lavoratore, inquadrabile nella categoria del "trasfertista", deve essere assoggettato al regime fiscale previsto dall'art. 51 T.U.I.R., comma 6, ossia alla tassazione del 50 per cento delle somme riconosciute a titolo di trasferta; qualora, invece, anche una sola di tali condizioni non sia presente, deve trovare applicazione il regime fiscale previsto per le indennità di trasferta dal medesimo art. 51, comma 5, e cioè la tassazione delle somme che superano il valore di Euro 46,48 al giorno, per le trasferte in ambito nazionale, e di Euro 77,47, in caso di trasferte all'estero (Cass. 29 gennaio 2019, n. 2424; Cass. 20 giugno 2018, n. 16230).

6. Ebbene, allo ius superveniens ed ai criteri così come individuati dalle Sezioni Unite non risulta essersi uniformata l'indagine condotta dai giudici regionali nella impugnata sentenza, che, ritenendo i lavoratori dipendenti della società contribuente "trasfertisti", hanno dato esclusivo rilievo alle modalità di erogazione delle indennità di trasferta, omettendo di verificare se ricorrono nella fattispecie sottoposta al loro esame tutti i requisiti che, ai sensi del D.L. n. 193 del 2016, art. 7-quinquies, convertito dalla L. n. 225 del 2016, devono contestualmente sussistere ai fini dell'applicabilità del regime fiscale previsto dall'art. 51 T.U.I.R., comma 6.

La sentenza merita, pertanto, di essere cassata sul punto.

7. L'accoglimento del secondo motivo del ricorso principale porta a ritenere assorbito l'unico motivo del ricorso incidentale, formulato sul presupposto dell'applicabilità nel caso in esame dell'art. 51 T.U.I.R., citato comma 6.

8. In conclusione, va rigettato il primo motivo del ricorso principale ed accolto il secondo motivo, con assorbimento del ricorso incidentale; la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice di merito il quale provvederà al riesame, adeguandosi ai superiori principi, oltre che a regolare le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso principale ed accoglie il secondo motivo del ricorso principale; dichiara assorbito il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 19 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2019

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza