Sentenza del 21/11/2019 n. 30350 - 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 2006, a dieci lavoratori dipendenti somme a titolo di "indennità di trasferta" non assoggettate a ritenuta d'acconto nella misura del 50 per cento, perchè ritenute esenti da imposta ai sensi dell'art. 51, comma 5 (già 48) del t.u.i.r., emetteva ai danni della società avviso di accertamento, procedendo al recupero a tassazione di maggiore imposta IRPEF e alla irrogazione di sanzioni.

Il ricorso proposto dalla contribuente avverso l'atto impositivo veniva parzialmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Lodi, che dichiarava che le somme erogate a titolo di indennità di trasferta dovessero essere assoggettate a tassazione, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 51, comma 6, ma 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 rigettava il primo ed accoglieva il secondo.

Riteneva, in particolare, che correttamente i giudici di primo grado, all'esito degli accertamenti risultanti dal verbale ispettivo dell'Inps, avevano riconosciuto ai dipendenti della Cooperativa la qualifica di "trasfertisti" e che "la continuità strutturale dell'attività" fosse sufficiente per far ritenere le indennità di trasferta concorrenti a formare il reddito nella misura del 50 per cento ai sensi dell'art. 51, comma 6, del t.u.i.r.

Considerato, altresì, che il legislatore era intervenuto a dirimere ogni dubbio con il D.L. 22 giugno 2000, n. 167, inserendo tra le indennità tassabili nella misura del 50 per cento anche le maggiorazioni di retribuzione corrisposte agli autotrasporatori a titolo di lavoro straordinario o in relazione alle trasferte, riteneva mancante nella fattispecie l'incertezza interpretativa che consentiva l'applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8.

Avverso la sentenza ricorre, affidandosi a quattro motivi, la A. S. s.c. a r.l., ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso, la ricorrente deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nonchè 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 assorbita l'eccezione di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, che aveva costituito motivo di gravame avverso la sentenza di primo grado, incorrendo nel vizio di mancanza assoluta di motivazione o di motivazione apparente.

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, attraverso una diversa ricostruzione delle circostanze di fatto, si imputava alla società di avere applicato la normativa di cui all'art. 51, comma 5 del t.u.i.r., anzichè quella di cui al comma 6 della 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, dunque, incorsa nei vizi denunciati anche perchè avrebbe omesso di considerare che il verbale di accertamento dell'Inps, richiamato dall'avviso di accertamento, è stato revocato dall'Ente previdenziale in autotuela, con provvedimento emesso in data 26 aprile 2011 e ricevuto dalla società in data 18 maggio 2011, per cui l'atto impositivo non contiene alcuna motivazione, ma si riporta esclusivamente alla decrizione dei fatti contenuta 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 del 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 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 nella fattispecie in esame trova applicazione l'art. 51 cit.,

comma 5, poichè le indennità sono state corrisposte agli autotrasportatori, la cui sede è espressamente prevista in contratto, in relazione ai giorni in cui è stata effettuata, fuori della sede naturale, la prestazione lavorativa, con la conseguenza che tali 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 ricorso per cassazione 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 il terzo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, nella parte in cui i giudici regionali hanno ritenuto non applicabile l'esenzione dalle sanzioni amministrative, facendo rilevare che sussiste incertezza normativa oggettiva in punto di applicazione del regime fiscale di cui ai commi 5 e 6 del t.u.i.r. alle indennità di trasferta erogate nel settore dell'autotrasporto.

Evidenzia, pure, che il D.L. n. 167 del 2000, recante disposizioni urgenti in materia di autotrasporto, richiamato nella decisione impugnata, aveva introdotto una disposizione speciale rispetto alla disposizione generale di cui all'art. 48, comma 5, del t.u.i.r., ma il decreto legge era poi stato convertito, con modificazioni, in L. 10 agosto 2000, n. 229, e tali modificazioni avevano caducato proprio la disposizione citata dalla Commissione regionale e posta a base della decisione.

4. Con il quarto motivo la contribuente, censurando la sentenza impugnata in punto di liquidazione delle spese di lite, chiede che, per effetto dell'accoglimento dei precedenti motivi di ricorso, sia annullato anche il capo della sentenza con il quale la società è stata condannata al pagamento delle spese processuali.

5. Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

5.1. Va rilevata, preliminarmente, l'ammissibilità della censura essendo stati riportati in ricorso testualmente i passi della motivazione dell'avviso di accertamento e quelli del verbale ispettivo dell'Inps, al fine di consentire a questa Corte di esprimere il giudizio in base al ricorso stesso, in omaggio al principio di autosufficienza.

5.2. 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 è stato allegato in copia e regolarmente notificato al Presidente della Cooperativa contribuente e che, quindi, costituisce atto legalmente conosciuto dalla medesima.

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.

5.3. 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.).

5.4. 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 ammnistrazione e, dall'altro, di consentire una adeguata e piena difesa in giudizio (Cass. 21 novembre 2018, n. 30039).

5.5. 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 da cui scaturisce la pretesa fiscale di cui si discute in questa sede, e, sebbene il verbale di accertamento, 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 tanto meno 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.

5.6. Va, peraltro, escluso il vizio di omessa pronuncia sul presunto difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, pure dedotto dalla ricorrente, atteso che, disattendendo la tesi

difensiva della contribuente e rigettando l'appello principale, la Commissione regionale ha implicitamente ritenuto infondata l'eccezione di carenza di motivazione sollevata dalla società Cooperativa con specifico motivo di appello.

Infatti, l'assorbimento della questione non comporta una omissione di pronuncia (se non in senso formale), in quanto la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita di rigetto anche sulla questione assorbita (Cass. 12 novembre 2018, n. 28995).

6. Il secondo motivo è fondato.

6.1. Occorre premettere che, secondo una giurisprudenza consolidata di questa Corte, il regime del trasfertismo (art. 51, comma 6, del t.u.i.r.) 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 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, quindi, il regime della trasferta è inapplicabile ai cd. trasfertisti abituali, cioè a quei lavoratori che per le caratteristiche strutturali della loro prestazione non hanno una sede di lavoro fissa, ed i diversi regimi disciplinati dal quinto e dall'art. 51 cit., comma 6, sono diretta conseguenza delle modalità di lavoro.

6.2. 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. Il comma 6 dell'art. 51 del testo unico delle imposte sui redditi, 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 al comma 6 dell'art. 51 del testo unico di cui al D.P.R. n. 917 del 1986 cit., è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui all'art. 51 cit., comma 5".

6.3. 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 invece collegato alla ricostruzione della singola fattispecie di volta in volta esaminata.

6.4. Sul punto, le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza del 16 novembre 2017, n. 27093, 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 della 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 nell'art. 11 della L. 4 agosto 1984, n. 467, sia nel vigente art. 51, comma 6, del t.u.i.r. (così come nell'art. 48, comma 6 del t.u.i.r., 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".

6.5. Alla luce dei suddetti principi, 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 "trasferista", deve essere assoggettato al regime fiscale previsto dall'art. 51, comma 6 del t.u.i.r., 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 dall'art. 51 cit., comma 5, e cioè la tassazione soltanto 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).

7. Ebbene, ai criteri così come individuati dalle Sezioni Unite e allo ius superveniens non risulta essersi uniformata l'indagine di merito condotta dai giudici regionali nella impugnata sentenza, che ha dato rilievo alla variabilità del luogo di lavoro, a tal fine riferendosi a pronunce di questa Corte precedenti all'intervento dell'art. 7-quinquies cit., tralasciando di esaminare l'accordo contrattuale e la eventuale previsione di una sede di lavoro predeterminata e considerando sufficiente, ai fini dell'assoggettamento dell'indennità di trasferta a tassazione nella misura del 50 per cento, "la continuità strutturale dell'attività".

Poichè la Commissione regionale ha omesso di verificare se ricorrono nella fattispecie sottoposta al suo 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,comma 6 del t.u.i.r., la sentenza merita di essere cassata sul punto.

8. L'accoglimento del secondo motivo del ricorso principale porta a ritenere assorbiti il terzo ed il quarto motivo, formulati sul presupposto dell'applicabilità nel caso in esame dell'art. 51, comma 5 del t.u.i.r.

9. In conclusione, va rigettato il primo motivo del ricorso ed accolto il secondo motivo, con assorbimento dei restanti motivi; la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice di merito il quale provvederà a nuovo esame, adeguandosi ai principi richiamati, oltre che alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso, accoglie il secondo motivo e dichiara assorbiti i restanti motivi; 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