

**Contributi** - Lavoratori trasferiti in paesi extra-comunitari, non legati da accordi di sicurezza sociale con l'Italia - Determinazione della retribuzione convenzionale ai fini fiscali e contributivi - Raffronto con lo scaglione di retribuzione nazionale corrispondente - Corretta inclusione di tutte le voci retributive mensilmente riconosciute dal CCNL applicato nonché individualmente accordate - Esclusione dell'indennità estero.

**Contributi** - Lavoratori trasferiti in paesi extra-comunitari, non legati da accordi di sicurezza sociale con l'Italia - Determinazione della retribuzione convenzionale ai fini fiscali e contributivi - Indennità di trasferta - Inclusione nella retribuzione imponibile.

**Corte di Appello di Torino - 21.3.2016 n. 95 - Pres. Rel. Mariani - INPS (Avv.ti Borla, Pasut) - C.S.T.I. S.r.l. e CV Service S.r.l. (Avv.ti Giuggioli, Carapelle).**

*Nel caso di lavoratori distaccati in paesi extra-comunitari, non legati da accordi di sicurezza sociale con l'Italia, al fine di individuare la retribuzione convenzionale, utile ai fini fiscali e contributivi, nel calcolo della retribuzione nazionale vanno correttamente incluse tutte le voci retributive mensilmente riconosciute agli stessi sulla base della previsione del CCNL applicato nonché individualmente accordate ai lavoratori, con esclusione dell'indennità estero.*

*Nel calcolo della retribuzione imponibile va inclusa l'indennità di trasferta, in quanto corrisposta in assenza dei presupposti per la sua erogazione e ritenuta duplicazione dell'indennità estero, di cui è già stata prevista l'esclusione.*

**FATTO** - Con separati ricorsi al Tribunale di Novara depositati in data 16.6.2011, successivamente riuniti, C. Servizi Tecnici Impianti - CSTI S.r.l. e CV Service S.r.l. convenivano in giudizio l'INPS impugnando i verbali di accertamento n. 8900000164444 e n. 8900000163222 in data 8.3.2011 con cui l'Istituto aveva rideterminato, per gli anni dal 2006 al 2010, gli imponibili contributivi dichiarati dalle società con riferimento ai dipendenti impiegati all'estero in paesi extracomunitari non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale. Deducevano le ricorrenti la correttezza dei versamenti contributivi effettuati individuando, al fine della determinazione della retribuzione convenzionale, la base reddituale imponibile tenendo conto della sola retribuzione nazionale prevista dal CCNL Industria Metalmeccanica di riferimento.

Costituitosi in giudizio, l'INPS resisteva alle domande rilevando che, ai sensi dell'art. 4 D.L. 317/1987, lo specifico punto relativo alla cosiddetta "retribuzione convenzionale" non poneva affatto un riferimento netto e assoluto alla previsione dei contratti collettivi nazionali interni, ma un riferimento fondato su una soglia resistente inferiore allo scopo di non penalizzare i lavoratori che prestavano servizio all'estero in paesi privi di convenzioni con l'Italia. I recuperi contributivi derivavano dalla verifica degli imponibili convenzionali denunciati dalle ditte ed al ricalcolo tenendo conto di tutte le voci retributive riconosciute ai lavoratori (compensi variabili erogati per forfait straordinari, premi e trasferte) atteso che le retribuzioni convenzionali denunciate dalle società risultavano inferiori a quelle corrispondenti alle fasce retributive entro le quali si collocavano le retribuzioni complessive registrate, a favore dei dipendenti, sui libri di legge. In

particolare era stata ritenuta l'imponibilità degli emolumenti corrisposti sotto la voce "trasferta", poiché incompatibili con la contemporanea erogazione della "indennità estero".

Con sentenza n. 51/2015 (1) in data 24.3.2015 il Tribunale adito accoglieva i ricorsi, compensando tra le parti le spese di giudizio. Avverso detta sentenza, con ricorso depositato in data 24.4.2015, interponeva appello l'INPS chiedendone la riforma. Le società CSTI S.r.l. e CV Service S.r.l., costituendosi, resistevano all'appello e, in via di appello incidentale, chiedevano la riforma della sentenza nella parte in cui aveva disposto l'integrale compensazione delle spese di lite, con la condanna dell'INPS a rimborsare le spese del primo grado di giudizio.

All'udienza in data 18 febbraio 2016 la causa veniva discussa oralmente e decisa come da dispositivo.

**DIRITTO** - Il Giudice di primo grado, richiamato il quadro normativo di riferimento, art. 4 D.L. 317/1987 convertito nella L. 398/1987 e art. 12 L. 153/1966 come riprodotto dall'art. 6 D.Lgs. 314/1997, è pervenuto all'accoglimento delle domande proposte dalle società CSTI S.r.l. e CV Service S.r.l. sulla base delle seguenti argomentazioni:

- non vi è dubbio che, in caso di attività lavorativa prestata all'estero e, in particolare, in paesi extracomunitari coi quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale, la determinazione del reddito da lavoro dipendente, ai fini contributivi, venga fatta avuto riguardo a retribuzioni convenzionali, periodicamente determinate dal Ministro del Lavoro di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, mentre, ai fini dell'individuazione della retribuzione convenzionale da utilizzare quale parametro di riferimento, il reddito prodotto all'estero debba essere determinato avuto riguardo alle disposizioni di cui all'art. 48 TUIR (oggi art. 51):
- in particolare, secondo la prospettazione di parte ricorrente, in ragione della deroga introdotta dall'art. 36 della legge 342/00 che ha aggiunto all'art. 48 TUIR (oggi art. 51) il comma 8 *bis*, la determinazione del reddito da lavoro dipendente all'estero non può comprendere tutte le somme e i valori percepiti nel periodo di imposta, come imporrebbe l'art. 51 comma 1 TUIR, ma deve tener conto della sola retribuzione nazionale prevista dal CCNL di riferimento, dal momento che la deroga citata deve trovare applicazione, in ragione del principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e contributiva, non solo in materia fiscale ma anche in materia previdenziale; il ricorso è fondato dovendosi ritenere che il D.Lgs. 314/97 recante "armonizzazione realizzazione semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e dei relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro" abbia effettivamente inteso dettare una nozione unitaria di retribuzione imponibile, tanto ai fini fiscali quanto previdenziali stante il richiamo contenuto nell'art. 6 del D.Lgs. 314/1997 (che riscrive l'art. 12 L. 153/63) all'art. 48 TUIR per il calcolo dei contributi di assistenza e previdenza;
- pertanto deve farsi applicazione, nel caso di specie, dell'art. 48 comma 8 *bis* TUIR che disciplina le indennità percepite dai lavoratori per i servizi prestati all'estero per oltre 183 giorni all'anno, e menziona espressamente le retribuzioni convenzionali annualmente stabilite con decreto del Ministro del lavoro.

Contro la sentenza ha proposto appello l'INPS in particolare deducendo che:

- il primo giudice aveva limitato il proprio percorso alla fase dell'assimilazione tra normativa fiscale e contributiva ai fini della determinazione della base reddituale imponibile, senza affrontare la disciplina applicabile al personale in trasferta all'estero in paesi non convenzionati con l'Italia, come, invece, operato nei verbali di accertamento impugnati;
- CSTI e CV Service svolgevano attività consistente nella cessione, alle aziende produttrici di energia elettrica ovvero di impianti per la produzione di energia elettrica, del know-how e dei

servizi necessari per l'avviamento degli impianti citati; tale servizio richiedeva, per collaudo e messa a punto degli impianti, un tempo medio di sei mesi e conoscenze e professionalità specifiche e le società appellate avevano assicurato all'INPS il personale che operava in Paesi extracomunitari non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale (in particolare in Sierra Leone per CSTI e in C. per CV Service);

- per il personale che opera in Paesi extracomunitari non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale i contributi devono essere calcolati su retribuzioni convenzionali; la fascia di retribuzione imponibile è individuata sulla base del raffronto con lo scaglione di retribuzione nazionale corrispondente, intendendosi per "retribuzione nazionale" il trattamento mensile determinato dividendo per dodici il trattamento del contratto collettivo previsto per il lavoratore, comprensivo degli emolumenti riconosciuti per accordo tra le parti, con esclusione dell'"indennità estero";
- gli ispettori avevano verificato che le retribuzioni convenzionali denunciate all'INPS risultavano inferiori a quelle corrispondenti alle fasce retributive entro le quali si collocavano le retribuzioni complessive registrate a favore dei dipendenti, sui libri di legge, retribuzioni costituite dalla somma di tutti gli emolumenti accordati al lavoratore;
- in particolare punto nodale della controversia doveva ritenersi l'incompatibilità tra indennità estero e trasferta, due previsioni agevolative di cui i lavoratori non potevano fruire contemporaneamente; le ditte appellate avevano invece registrato, per i lavoratori assicurati, importi sotto entrambe le voci, e al fine di evitare un indebito vantaggio gli ispettori avevano incluso nella retribuzione imponibile gli importi registrati come trasferta, poiché incompatibili con la contemporanea erogazione della "indennità estero"; - gli ispettori avevano in ogni caso riscontrato l'insussistenza di effettive trasferte all'estero e la mancanza di documentazione a sostegno.

L'appello è fondato e merita accoglimento.

Non è in contestazione l'assimilazione tra normativa fiscale e contributiva, ex art. 4 D.L. 317/1987 convertito nella L. 398/1987 e art. 12 L. 153/1966 come riprodotto dall'art. 6 D.Lgs. 314/1997, e che la determinazione della base reddituale imponibile debba avere luogo con riferimento alle retribuzioni convenzionali, annualmente definite con decreto dal Ministero del Lavoro con riferimento ai CCNL del settore di appartenenza. Principi che sono stati affermati anche da questa Corte nella sentenza n. 393 del 28.6.2010 richiamata dal primo giudice e dalle parti appellate.

La fascia di retribuzione convenzionale, in relazione alla quale versare i contributi all'ente previdenziale in favore dei lavoratori distaccati per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi in paesi extracomunitari non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale, è individuata sulla base del raffronto con lo scaglione di retribuzione nazionale corrispondente.

Nella fattispecie, trattandosi di società operanti nel settore metalmeccanico, la fascia di retribuzione imponibile deve essere individuata con riferimento alla tabella n. 2 che riguarda "operai ed impiegati del settore industria" e prevede cinque fasce di retribuzione in relazione alle qualifiche dei dipendenti, ad ognuna delle quali corrisponde una determinata retribuzione convenzionale per il versamento dei contributi dovuti.

Gli ispettori, al fine della individuazione delle retribuzioni convenzionali, hanno correttamente incluso nel calcolo della retribuzione nazionale tutte le voci retributive mensilmente riconosciute ai dipendenti, sulla base della previsione del CCNL applicato nonché individualmente accordate ai lavoratori, con esclusione dell'indennità estero.

In particolare, quale voce maggiormente significativa, è stata inclusa nel calcolo della retribuzione imponibile l'indennità di trasferta, in quanto corrisposta in assenza dei presupposti per

la sua erogazione e ritenuta duplicazione della indennità estero, di cui è stata prevista l'esclusione e che assolve alla specifica funzione compensativa della maggiore gravosità e del disagio ambientale dei lavoratori tenuti a rendere la propria prestazione all'estero.

L'indennità di trasferta, peraltro corrisposta con carattere fisso per tutti i giorni di invio all'estero ed in importi significativi, è priva di giustificazione in quanto erogata a favore di dipendenti trasferiti di fatto presso le sedi operative estere. Nel verbale ispettivo (doc. 1 appellate) si evidenzia che le società avevano infatti richiesto l'apertura di specifica posizione assicurativa all'INPS, essendo state autorizzate dal Ministero del Lavoro "ad assumere e trasferire" lavoratori da impiegare in attività da svolgere rispettivamente presso la centrale idroelettrica di B. in Sierra Leone per CSTI e a bordo di una piattaforma offshore di proprietà della società in A. P. - Congo per CV Service, ed avevano osservato le disposizioni legislative concernenti il lavoro all'estero in paesi non convenzionati con l'Italia.

Trattavisi di un trasferimento di fatto della sede operativa dei dipendenti, per il periodo di impiego all'estero connesso alla realizzazione delle opere commissionate alle società, e non una situazione di temporaneità di spostamento del lavoratore determinato da fatti occasionali e contingenti.

L'indennità di trasferta risulta, infine, priva di documentazione alcuna attestante le trasferte di volta in volta effettuate, non rinvenuta nel corso dell'ispezione (quali ad esempio fogli di missione, separata annotazione in libri di stralcio ore di cantiere, report di cantiere, ordini di servizio collettivi o individuali, report collettivi o individuali inerenti luogo e tempo di lavoro in trasferta, pezze giustificative), risultando come dato certo unicamente la circostanza dell'invio dei lavoratori suddetti presso gli impianti delle ditte committenti all'estero.

Le somme erogate a tale titolo devono ritenersi come corrisposte senza riferimento alcuno a spostamenti del personale dal luogo di lavoro, il cantiere estero, ed assumono natura retributiva, con la conseguente loro inclusione nell'imponibile contributivo, ossia nella nozione di retribuzione nazionale, utili ai fini della determinazione delle fasce di retribuzione convenzionale. Proprio in considerazione della specificazione prevista nei decreti ministeriali con riferimento ai diversi settori di appartenenza, non può assumere rilievo la circostanza, evidenziata dalle parti appellate, che la retribuzione convenzionale sia determinata con diverse modalità per altri settori presi in considerazione dalle tabelle stesse, quale il settore industriale edile o altri settori di cui alla Tabella n. 1, in cui rilevano a tal fine unicamente il settore imprenditoriale e la categoria/qualifica dei prestatori d'opera, avuto riguardo alle retribuzioni previste dai diversi CCNL.

Sulla base delle motivazioni esposte, in accoglimento dell'appello principale, devono essere respinte le domande proposte con i ricorsi introduttivi. Risultano assorbiti gli appelli incidentali inerenti la compensazione delle spese di lite disposta nella sentenza impugnata.

Le spese di entrambi i gradi, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

*(Omissis)*

---

(1) V. in q. Riv., 2015, p. 119