

# Approfondimenti

Corte di cassazione

## Lavoratori transnazionali e retribuzioni convenzionali ai fini previdenziali

Andrea Costa - Dottore commercialista

Nel 2000, con l'introduzione del comma 8-bis nel corpo dell'art. 51, Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917/1986, d'ora in vanti anche "Tuir"), nulla lasciava presagire il diffuso contenзioso derivante dalla sua formulazione, non tanto con riferimento alla disciplina fiscale applicabile ai lavoratori transnazionali (1), quanto dal punto di vista previdenziale. Risposte da parte della Cassazione si sono avute con notevole ritardo, da ultimo con la sentenza n. 13674 del 30 maggio 2018, con la quale la Suprema Corte ha specificato che il comma richiamato esplica i propri effetti esclusivamente in ambito fiscale, confermando così le conclusioni raggiunte con la propria pronuncia n. 17646 del 6 settembre del 2016, richiamata a sua volta dalla sentenza 12 ottobre 2017, n. 24032. L'orientamento della Corte che si sta consolidando è in linea con le conclusioni raggiunte già nel 2001 dal Ministero del lavoro e dall'Inps.

### Disciplina fiscale

Il comma 8-bis in commento, operativo dal 1° gennaio 2001, dispone che "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, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decre-

to del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'art. 4, comma 1, Decreto legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398".

L'introduzione del comma 8-bis ha rappresentato una novità assoluta, in quanto, in precedenza, l'art. 3, comma 3, lett. c), Tuir escludeva dalla base imponibile i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Veniva introdotto un concetto - quello delle retribuzioni convenzionali - sino a quel momento utilizzato esclusivamente ai fini previdenziali per il calcolo dei contributi dovuti in Italia dai lavoratori inviati all'estero in Paesi non convenzionati, o in Paesi convenzionati, ma relativamente alle assicurazioni non contemplate dall'Accordo di sicurezza sociale applicabile richiamate dal D.L. n. 317/1987 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 398/1987 (2).

Le condizioni per l'utilizzo delle retribuzioni convenzionali sono differenti in ambito fiscale e previdenziale:

- dal punto di vista fiscale si richiede il rispetto dei 5 requisiti richiesti dal comma 8-bis, quali la sussistenza di un rapporto di lavoro dipendente, la residenza fiscale in Italia, l'esclusività della prestazione lavorativa all'estero, la continuità della prestazione lavorativa all'estero, il soggiorno all'estero superiore a 183 giorni nell'arco dei 12 mesi (3);

(1) Problemi specifici erano emersi nel caso di utilizzo delle retribuzioni convenzionali per la determinazione delle imposte dovute nel caso in cui la retribuzione effettiva risultasse inferiore a quella convenzionale.

(2) La norma era stata emanata a seguito della sentenza della Corte costituzionale del 30 dicembre 1985, n. 369. Le retribuzioni convenzionali, specifici importi forfetari, variabili in

funzione del settore di appartenenza e del livello di inquadramento, vengono determinate entro il 31 gennaio di ogni anno. Per il 2018 il riferimento è al D.M. 20 dicembre 2017, oggetto dei consueti chiarimenti con la circolare Inps 26 gennaio 2018, n. 16 e la circolare Inail 6 marzo 2018, n. 15.

(3) Invero l'Amministrazione finanziaria richiede il rispetto di ulteriori due condizioni per l'applicazione delle retribuzioni con-

# Approfondimenti

- dal punto di vista previdenziale, il regime è influenzato dal Paese estero e dall'eventuale sussistenza di un Accordo di sicurezza sociale che regoli il coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale dei Paesi coinvolti.

## Armonizzazione delle basi imponibili e prassi di riferimento

Le criticità collegate con il comma 8-bis sono emerse in relazione al principio di armonizzazione delle basi imponibili introdotto con il D.Lgs. n. 314/1997. Si è infatti sostenuto che, laddove trovi applicazione il comma 8-bis ai fini fiscali, le retribuzioni convenzionali debbono essere utilizzate anche ai fini previdenziali per la determinazione dei contributi dovuti.

Trattandosi di importi forfetari, nella maggior parte delle volte inferiori alle retribuzioni effettive, sono evidenti le conseguenze di una tale interpretazione in termini di costi dell'espatrio per i datori di lavoro, (4) di peggioramento della posizione previdenziale per i lavoratori, della riduzione delle entrate per l'Inps. Proprio con la circolare n. 86 del 10 aprile 2001 l'Istituto ha chiarito che l'ambito di applicazione del comma 8-bis dell'art. 51, Tuir è esclusivamente fiscale e non può applicarsi, anche per la determinazione dei contributi sulla base di un generico principio di equiparazione delle basi imponibili fiscale e previdenziale.

L'Inps è giunta a tale conclusione dopo aver interpellato il Ministero del lavoro che con nota prot. 10291/P6I 158 del 19 gennaio 2001 della Direzione generale della previdenza ed assistenza, Div. II, all'esito di una conferenza di servizi appositamente convocata, ha chiarito che: "(...) le convenzioni per evitare la doppia imposizione fiscale e le convenzioni di sicurezza sociale seguono regole diverse. Mentre nelle prime è prevista, di norma, la competenza concorrente dell'Italia e del Paese estero, nelle seconde è previsto l'esonero dall'obbligo contributivo nel Paese di occupazione con l'applicazione del solo regi-

venzionali, quali la stipula di uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero e la collocazione del dipendente in un apposito ruolo estero (Ministero delle finanze, circolare 16 novembre 2000, n. 2017; Ministero delle finanze, Risoluzione 17 luglio 1980, n. 8). Per un approfondimento si veda A. Costa, *Come gestire i dipendenti inviati all'estero*, Milano, 2016, pagg. 163-164.

(4) Per una analisi dei costi connessi alla mobilità transna-

me previdenziale italiano. L'interpretazione 'estensiva' sarebbe, infine, penalizzante per il finanziamento del sistema previdenziale, con una riduzione delle entrate, ancorché parzialmente compensata da una riduzione delle corrispondenti prestazioni, ma soprattutto per il lavoratore che, in virtù del calcolo contributivo introdotto dalla legge n. 335/1995, vedrebbe ridotto l'importo del trattamento pensionistico (...). Comunque la riduzione della copertura previdenziale esporrebbe l'Italia nella Unione europea sul piano della responsabilità per la violazione del principio della libera circolazione. Infine, tra gli effetti distorsivi può essere segnalata anche la disparità di trattamento che, per gli aspetti previdenziali, si verrebbe a creare tra i lavoratori che soggiornano all'estero per periodi inferiori o superiori ai 183 giorni. Tale discriminazione, se ha la sua ragion d'essere nel campo fiscale, in quanto legato al concetto di "residenza fiscale", perde ogni significato se trasportato nel campo previdenziale, ove il concetto di "residenza" non rileva".

## Giurisprudenza di merito

Nonostante il netto orientamento della prassi, nel corso degli anni diversi sostituti d'imposta hanno preferito adottare l'interpretazione differente - con il conseguente emergere, come detto, di un importante contenzioso - trovando conforto soprattutto in due pronunce di merito del Tribunale di Pinerolo (5) e della Corte d'Appello di Torino (6), pronunciate su un accertamento dell'Inps nei confronti di un italiano distaccato negli Stati Uniti d'America dal 2001 al 2004 presso una consociata estera. L'azienda aveva proceduto alla determinazione dei contributi utilizzando le retribuzioni convenzionali come base imponibile anziché quelle effettive di importo più elevato. Per il Tribunale una tale interpretazione da parte dell'Inps "non appare rispettosa dei canoni ermeneutici di cui all'art. 12, comma 1, delle Disposizioni sulla legge in generale". Di base il principio di armonizzazione delle basi

zionale in regime di distacco, si veda F.V. Battaglia, M. Cesari, M. Zangrillo, *Distacco di personale all'estero: gestione del costo azienda*, in *Guida alle paghe*, 8, 2018, pag. 461 ss.

(5) Tribunale di Pinerolo, 27 aprile 2009, n. 392.

(6) Corte d'Appello di Torino 28 giugno 2010, n. 393. Si veda M. Cicciù, C. Giambanco, P. Santarelli, *Expatriates. Mobilità internazionale dei lavoratori*, Wolters Kluwer, Milano, 2015, pagg. 245-247.

# Approfondimenti

imponibili introduce una generale equiparazione, mentre le eccezioni debbono essere tassative, indicate dall'art. 12, legge n. 153/1969. Tra queste eccezioni non rientra il comma 8-bis dell'art. 51, Tuir, con la conseguenza che, nel caso di specie, la base imponibile utilizzata ai fini fiscali debba essere la medesima per la determinazione dei contributi.

Tali principi hanno trovato successivo riscontro nella sentenza della Corte d'Appello di Torino n. 1055/2012, sostenendo che anche ai fini previdenziali si dovesse applicare il comma 8-bis introdotto nel corpo della norma con l'art. 36, legge n. 342/2000, sul presupposto che già nel 2000 aveva avuto attuazione la completa equiparazione della definizione di reddito da lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali, pertanto, se il legislatore avesse voluto applicare il comma 8-bis ai soli fini fiscali, non lo avrebbe inserito nell'art. 51, Tuir, oppure lo avrebbe diversamente ed espressamente limitato. Poiché la stessa disposizione dell'8-bis stabiliva esplicitamente la deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, soltanto ad essa si deve far riferimento per la determinazione del reddito a fini contributivi.

## Orientamenti della Suprema Corte

In assenza di provvedimenti normativi tesi a chiarire l'interpretazione da fornire alla norma e con un clima crescente di confusione nella definizione della corretta legislazione applicabile, la Corte di cassazione è intervenuta per la prima volta con la sentenza 6 luglio 2016 n. 17646, confermando la prassi ministeriale. Nella lettura della sentenza emerge, tra l'altro, la preoccupazione derivante dalla riduzione delle entrate pubbliche e sulle rendite pensionistiche dei lavoratori. La Corte ricorda come la legge delega abbia previsto l'equiparazione dei redditi solo "ove possibile", richiedendosi una verifica attenta della compatibilità delle rispettive legislazioni. Inoltre, rilevano i giudici, il comma 8-bis trova applicazione con riferimento ai residenti fiscali in Italia, aspetto che non comporta conseguenze particolari ai fini previdenziali, con una evidente ed ingiustificata disparità di trattamento tra lavoratori residenti fiscali in Italia e non.

La Corte è tornata sul tema con la sentenza n. 13674 del 30 maggio 2018, confermando che:

- l'equiparazione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali deve essere operata "ove possibile", il che esclude la natura recettizia del rinvio alle disposizioni del Tuir a fini previdenziali, occorrendo invece esaminare la compatibilità con il sistema previdenziale delle modifiche di volta in volta introdotte ai fini fiscali;
- il discriminio temporale dei 183 giorni 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, Tuir, mentre perde ogni significato se trasportato nel campo previdenziale dove il concetto di "residenza" non rileva. Diversamente 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;
- l'operatività della disposizione ai fini previdenziali determinerebbe un'ingiustificata compressione delle entrate pubbliche, a detrimento, tra l'altro, della posizione previdenziale del lavoratore.

Con riferimento al caso di specie, relativo ad un lavoratore distaccato in Turchia, la Corte ha evidenziato che 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".

## Considerazioni conclusive

Con la sentenza in commento la Corte di cassazione ha inteso confermare e consolidare l'orientamento assunto sulla medesima fattispecie con la pronuncia n. 17646/2016, richiamata anche in Cass. n. 24032/2017. Ma proprio sull'indicazione dell'equiparazione "ove possibile" delle basi imponibili che, ad avviso di chi scrive, occorre effettuare delle considerazioni ulteriori. Tale inciso pre-

# Approfondimenti

sente nella legge delega - legge 23 dicembre 1996, n. 662 (7) - non trova un riscontro nella normativa delegata, il D.Lgs. n. 314/1997 (8). Ad avviso di chi scrive l'idea dell'equiparazione risponde anche all'esigenza di offrire all'operatore chiamato a gestire il personale una maggior certezza nell'individuazione della legislazione applicabile, consentendo, anche al meno esperto, di poter comprendere con semplicità il regime da applicare: si parte da una generica equiparazione per poi andare a verificare le eventuali deroghe che comunque restano tassative ed individuate dalla legge.

L'assunto della Corte che il termine "ove possibile" imponga un "giudizio di compatibilità di

cui l'interprete, e prima ancora lo stesso legislatore delegato, devono farsi carico" non può ritenersi condivisibile non solo perché ridimensiona, di fatto, gli obiettivi della riforma intendeva introdurre (9), ma, aspetto di maggior criticità, introduce numerosi elementi di discrezionalità incompatibili con il principio generale della certezza del diritto. Nel caso di specie la Corte è pervenuta alle sue conclusioni sulla incompatibilità dell'equiparazione sulla base di una serie di ragioni concomitanti, che non convincono pienamente.

## Corte di cassazione, sez. lav., 30 maggio 2018, n. 13674

### 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 C. 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 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 51, comma 8-bis - introdotto nel corpo della norma con la legge n. 342/2000, art. 36 - 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'art. 51, 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. C. 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'art. 11, disp. gen.; D.P.R. n. 797/1955, artt. 27 e 28, nel testo sostituito dal D.Lgs. n. 314/1997, art. 6, comma 1; del D.L. 9 ottobre 1989, n. 338, art. 1 convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 1989, n. 389; dell'art. 15 della Convenzione europea di sicurezza sociale del 14 dicembre 1972; ciò in quanto nel caso di specie occorreva applicare la legislazione

(7) L'art. 3, comma 19, delegava il Governo 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, seguendo i seguenti criteri:

"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".

(8) La Relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 314/1997 prevede che "l'unificazione delle basi imponibili a fini fiscali e previdenziali è un atto dovuto, salvo che insuperabili principi di carattere giuridico generale o politico-sociali non impongano di mantenere, con riferimento a taluni punti specifici, la vigente diversità".

(9) Dello stesso parere F.R. Grasso, *Distacco transnazionale e contributi previdenziali - La base imponibile contributiva in caso di distacco transnazionale di lavoratori*, in *Giur. it.*, 1, 2017, pag. 131 ss.

# Approfondimenti

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 C. avrebbe dovuto quindi pagare la contribuzione previdenziale in favore dei lavoratori distaccati utilizzando le regole generale di diritto interno in tema di retribuzione virtuale ed imponibile previdenziale in base al D.L. n. 338/1989, art. 1 convertito dalla legge n. 389/1989 e non in base alla disciplina del citato comma 8-*bis*, introdotto dalla legge n. 311/2000.

**1.2.** Col secondo motivo l'Inps deduce violazione falsa applicazione del D.P.R. 30 maggio 1955, n. 797, artt. 27 e 28, nel testo sostituito dal D.Lgs. n. 314/1997, art. 6, comma 1; del D.L. n. 338/1989, art. 1 convertito dalla legge n. 389/1989; dell'art. 15 della Convenzione di sicurezza sociale del 15 dicembre 1972; del D.L. n. 317/1987, art. 4 convertito dalla legge n. 398/1987; nonché in connessione con le citate disposizioni degli artt. 49 e 51, Tuir e della legge 21 novembre 2000, n. 342, art. 36, comma 1, atteso che la soluzione accolta dalla sentenza era da ritenersi erronea in quanto riteneva che la fattispecie disciplinata dal citato comma 8-*bis* fosse quella del distacco, mentre all'opposto la stessa fattispecie era strutturalmente diversa da quella del distacco regolata dall'art. 30, D.Lgs. n. 276/2003; inoltre essa era pure erronea laddove riteneva che il citato comma 8-*bis*, art. 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 corrella, 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 la legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 19, 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".

Il D.Lgs. n. 314/1997, art. 6, in esecuzione della delega, ha quindi disciplinato la determinazione del reddito da lavoro dipendente a fini contributivi, prevedendo la sostituzione del D.L. 1° agosto 1945, n. 692, artt. 1 e 2, recepiti negli artt. 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. 1124/1965 sulle disposizioni contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, come sostituiti dalla legge 30 aprile 1969, n. 153, art. 12, e successive modificazioni e integrazioni, con il seguente:

"Costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all'art. 46, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 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'art. 48 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 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 al D.L. 9 ottobre 1989, n. 338, art. 1, 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'art. 46 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".

**2.2.** La questione qui in scrutinio attiene all'ambito di applicazione del comma 8-*bis*, art. 48, Tuir D.P.R. n. 917/1986 (poi divenuto 51 per effetto del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), introdotto dalla legge 21 novembre 2000, n. 342, art. 36, comma 1, 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, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui al D.L. 31 luglio 1987, n. 317, art. 4, comma 1, 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 legge n. 662/1996, in base alla quale l'equiparazione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e pre-

# Approfondimenti

videnziali 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, 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 discriminio 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, 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), Tuir qui in scrutinio, al fine di individuare la retribuzione imponibile, fa riferimento ai decreti ministeriali previsti dal D.L. n. 317/1987, art. 4. 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 legge 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 dalla legge n. 342/2000, art. 36, comma 2), (art. 4). Corrispettivo di tale previsione è la commisurazione delle prestazioni economiche relative alle assicurazioni di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), b), d), e) ed f) alla retribuzione convenzionale imponibile di cui all'art. 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, preverebbe dunque di ragionevole giustificazione una previsione in tema di determinazione dell'imponibile previdenziale quale quella contenuta nel comma 8-bis, art. 48 (51), Tuir. Deve quindi concludersi che il comma 8-bis, art. 48, 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 legge 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 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 dal D.L. n. 317/1987, art. 4, conv. in legge n.

# Approfondimenti

398/1987, 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'art. 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, 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.** Né 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 della legge n. 662/1996, art. 3, comma 20 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 C.

**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 del D.P.R. n. 115/2002, art. 13, comma 1-quater.

## P.Q.M.

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