

Corte di Cassazione 20 febbraio 2012, n. 2419

Svolgimento del processo

1. Con sentenza del 4 maggio 2007, la Corte d'Appello di Firenze respingeva il gravame svolto dall'INPS contro la sentenza di primo grado che, in accoglimento dei ricorsi in opposizione proposti dalla s.p.a. T.T. T., aveva dichiarato l'inesistenza dei crediti di cui alle cartelle esattoriali opposte, per contributi omessi nei periodi 1996/2001 e 1996/1997.

2. La Corte territoriale puntualizzava che:

- le cartelle esattoriali traevano origine da due verbali di accertamento a seguito dei quali veniva contestata alla s.p.a. T.T. T., società con attività di vendita, fornitura, assistenza tecnica di sistemi informatici in ambito nazionale, e al suo legale rappresentante, di aver erogato, nel periodo 1 ottobre 1996 - 30 settembre 2001, ai dipendenti che per raggiungere clienti ed eseguire installazioni o interventi usavano le proprie autovetture per motivi di lavoro, un importo mensile per rimborsi spese per spostamenti chilometrici non esistenti, e di aver predisposto una modulistica aziendale non esaustiva che, pur documentando chilometri percorsi, tipo di automezzo usato e costo chilometrico, non documentava le date di riferimento dei rimborsi (i viaggi giornalmente effettuati), i chilometri percorsi per singolo viaggio, le località di partenza e di destinazione, il nominativo del cliente;
- l'INPS aveva ritenuto che gli importi corrisposti dovessero essere computati nella base imponibile fiscale e previdenziale, in difetto della predetta documentazione esaustiva;
- per il primo giudice, l'onere della prova, gravante sul creditore procedente, non era stato assolto con riferimento agli elementi sostanziali della pretesa contributiva;
- con motivo di gravame, l'INPS deduceva che l'onere della prova era a carico dell'opponente.

3. A sostegno del decisum la Corte territoriale così statuiva:

- quanto alla ripartizione dell'onere probatorio, alla stregua della generale presunzione di cui al primo comma di cui all'art. 12 della legge n.153 del 1969, spettava all'INPS provare che il lavoratore aveva ricevuto somme dal datore a qualunque titolo purché in dipendenza del rapporto di lavoro, e al datore di lavoro provare che ricorreva una delle cause di esclusione previste dal citato articolo;
- che, anche alla stregua delle successive modifiche dell'art. 12 della legge n.153 cit., applicabili ratione temporis, il rimborso delle spese rientrava nell'esonero contributivo solo se documentato in modo specifico ed analitico, sì da consentire all'ente impositivo la verifica dell'effettività delle spese sostenute dal dipendente;
- che, nella specie, la società non aveva adeguatamente provato, con documentazione specifica ed analitica, che gli importi mensilmente corrisposti ai dipendenti costituissero veri e propri rimborsi chilometrici a fronte delle spese da questi sostenute nell'effettuare viaggi presso la clientela, in esecuzione della prestazione lavorativa.

4. Avverso l'anzidetta sentenza della Corte territoriale, la spa T.T. T. ha proposto ricorso per cassazione fondato su due motivi, illustrato con memoria ex art. 378 c.p.c..

L'INPS ha resistito con controricorso, eccependo altresì rinammissibilità del ricorso.

La s.p.a. San Paolo Riscossioni Prato è rimasta intimata.

Motivi della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 12, L. 153/1969; 3,6 d.lgs. 314/1997; 48 d.P.R.917/1986 e omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in ordine all'an debendi della contribuzione previdenziale sulle somme erogate pacificamente quali rimborsi spese chilometrici. La sentenza gravata è censurata per aver condizionato l'esonero contributivo dei rimborsi chilometrici ad adempimenti documentali non richiesti da alcuna previsione normativa.

Il motivo si conclude con la formulazione del quesito di diritto.

6. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., artt. 115,116 c.p.c., e delle norme già censurate con il primo motivo, oltre omessa,

insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, con riferimento alle modalità indicate dalla corte territoriale per l'assolvimento dell'onere probatorio in merito all'inclusione o meno nell'imponibile contributivo dei rimborsi a pie di lista.

Il motivo si conclude con la formulazione del quesito di diritto.

7. I motivi, esaminati congiuntamente per la loro connessione logica, sono meritevoli di accoglimento.

8. Deve premettersi che la controversia per cui è causa concerne il regime impositivo dei rimborsi chilometrici versati dal datore di lavoro in favore dei dipendenti per le spese da questi sostenute per l'esecuzione e in occasione del lavoro, con particolare riferimento all'ambito dell'onere probatorio a carico del datore di lavoro che assume trattarsi di erogazioni estranee alla base imponibile contributiva.

9. L'Ente previdenziale, condividendo l'asserzione enunciata nel primo motivo, secondo cui i rimborsi chilometrici non sono da computare nella retribuzione imponibile, rimarca che il *punctum dolens* risiede nell'onere probatorio a carico del datore di lavoro ed invoca la giurisprudenza consolidata di questa Corte in tema di ripartizione dell'onere della prova ove il datore di lavoro reclami benefici contributivi (all'uopo citando Cass. 22901/2011, in tema di riparto dell'onere della prova in ordine alla sussistenza/esclusione del rapporto di lavoro subordinato), in base all'assunto che le eccezioni alla regola generale dell'imposizione contributiva delle erogazioni del datore di lavoro in favore dei lavoratori debbano essere provate da chi le invoca.

10. Partendo da queste premesse e chiarito che il tema devoluto, anche in questa sede di legittimità, concerne il quomodo dell'onere probatorio a carico del datore di lavoro che invochi, per i rimborsi spese erogati ai dipendenti, l'esclusione dall'imponibile contributivo, osserva il Collegio che la vicenda si snoda in un ampio lasso temporale, tra novembre 1996 e maggio 2001, onde le disposizioni normative succedutesi in materia, *ratione temporis*, alle quali va fatto riferimento, si inscrivono nella cornice di seguito riassunta.

11. Innanzitutto l'art. 12, della L. 153/1969 che, sostituendo gli artt. 1 e 2 del d.l. 1 agosto 1945, n. 692, recepiti negli artt. 27 e 28 del testo unico delle norme sugli assegni familiari, approvato con d.P.R. 797/1955 e l'art. 29 del testo unico delle disposizioni contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, approvato con d.P.R. 1124/1964), definisce, al comma 2, la retribuzione imponibile ("Per la determinazione della base imponibile per il calcolo dei contributi di previdenza ed assistenza sociale, si considera retribuzione tutto ciò che il lavoratore riceve dal datore di lavoro in danaro o in natura, al lordo di qualsiasi ritenuta, in dipendenza del rapporto di lavoro") ed elenca, nel comma successivo, le somme escluse dalla retribuzione imponibile, nel cui novero pone le somme corrisposte al lavoratore ad alcuni titoli, fra i quali "i rimborsi a pie di lista che costituiscano rimborso di spese sostenute dal lavoratore per l'esecuzione o in occasione del lavoro" (art. 12, comma 3, n.2, L. n.153 cit.).

12. L'elencazione degli elementi esclusi dal calcolo della retribuzione imponibile, per espressa disposizione recata dal citato art. 12, penultimo capoverso, ha carattere tassativo, onde non possono darsi altre situazioni di esonero contributivo, in via interpretativa, estensiva o analogica.

13. Il rapporto di regola ad eccezione delle due previsioni introdotte dal citato articolo 12 (la retribuzione imponibile, definita come ogni emolumento erogato in dipendenza del rapporto di lavoro e le tassative eccezioni escluse dall'imponibile) è stato confermato anche dai successivi interventi normativi di interpretazione autentica delle norme in esame, in relazione a specifici settori, ad esempio, in materia di contribuzione versata al fondo nazionale di previdenza per gli impiegati delle imprese di spedizione e delle agenzie marittime; indennità di trasferta estero; somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori; fondi previdenziali integrativi; diaria o indennità di trasferta dei c.d. trasfertisti; indennità di mensa (v., rispettivamente, art. L.155/1985; art. 1 L.786/1986; art.5 L.398/1987; art.4, co. 2 bis L.291/1988; artt. 9-bis e 9-ter L. 166/1991; art. 17 d.lgs. 503/1992; art. 11, co.24 L.537/1993).

14. Tutti gli interventi normativi successivi hanno, pertanto, escluso dall'imponibile contributivo determinati emolumenti, pur erogati dal datore di lavoro ai lavoratori, destinati a realizzare funzioni

diverse da quelle tipicamente retributive.

15. Né il delineato quadro normativo è stato apprezzabilmente mutato con il decreto legislativo 314/1997 che, in esecuzione della potestà legislativa conferita al governo dall'art. 3, comma 19, della legge di delegazione 662/1996, recante "delega per l'emanazione di 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", ha per l'appunto armonizzato l'imposizione contributiva dei redditi da lavoro dipendente alle disposizioni in tema di imposte sui redditi, rendendo omogenea, nei diversi ambiti impositivi, la definizione di reddito di lavoro dipendente.

16. Così risulta, pertanto, la definizione dei predetti redditi, a norma dell'art.6 d.lgs. n.314 cit. che richiama, espressamente, l'art. 46, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi: "Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri".

17. Anche per il calcolo dei contributi, il secondo comma dell'art. 6 del d.lgs. n.314 cit. rinvia alle disposizioni contenute nell'art. 48 del testo unico delle imposte sui redditi, articolo contestualmente modificato, dall'art. 3, comma 1, del citato d.lgs.n.314, con disposizione che recita: "Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro".

18. La citata disposizione del TUIR, nella prima versione, definiva reddito di lavoro dipendente "tutti i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili in dipendenza del rapporto di lavoro, comprese le somme percepite a titolo di rimborso di spese inerenti alla produzione del reddito e le erogazioni liberali".

19. L'art. 3, comma 1, del d.lgs. n.314 cit. ha altresì contestualmente modificato l'art. 48, comma 5, del TUIR, con disposizione del ^ seguente tenore: "Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000, elevate a lire 50.000 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito".

20. Dal delineato quadro normativo emerge che il legislatore, nell'evoluzione della disciplina della retribuzione imponibile ai fini contributivi, ha prescritto, affinché l'eccezione alla regola non assurgesse a mero espediente elusivo, che si trattasse di rimborsi spese documentati "a pie di lista", a norma dell'originaria formulazione dell'art. 12 voluta dal legislatore del 1992, e "documentate, relativamente al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto", a norma delle modifiche introdotte dal legislatore del 1997.

21. Dal dettato normativo testualmente richiamato, in un arco temporale di interventi legislativi piuttosto lunghi, non si evince in alcun modo la voluntas legis di corredare la documentazione sottesa ai predetti rimborsi chilometrici, al fine dell'esclusione dall'imponibile contributivo, di peculiari contenuti analitici e specifici che ridondino, a fortiori, sull'onere probatorio del datore di lavoro che detta esclusione invochi, correlando il vaglio della pretesa, in via amministrativa, prima, e giudiziale in seguito, all'allegazione della sola documentazione qualificata, perché analitica e specifica.

22. Diversamente da quanto statuito dalla Corte territoriale, nel sistema normativo dianzi delineato, l'assolvimento dell'onere probatorio del datore di lavoro in ordine all'effettiva natura delle erogazioni (nella specie assolto documentando i rimborsi chilometri con riferimento al mese di

riferimento, ai chilometri percorsi nel mese, al tipo di automezzo usato dal dipendente, all'importo corrisposto a rimborso del costo chilometrico sulla base della tariffa ACI) non può correlarsi alla documentazione specifica ed analitica recante, con esauriente scheda mensile per ciascun dipendente o documento simile, l'analitica indicazione dei viaggi giornalmente compiuti, delle località di partenza e di destinazione, con specificazione dei clienti visitati e riepilogo giornaliero dei chilometri percorsi.

23. La decisione della Corte territoriale, fondata su tali specifici ed analitici adempimenti documentali non si è, pertanto, informata alle predette disposizioni che regolamentano la materia e va, pertanto, cassata.

24. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la Corte, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi in opposizione proposti dalla s.p.a. T.T. T. ed enuncia, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., il seguente principio di diritto: "l'onere probatorio del datore di lavoro che invochi l'esclusione, dall'imponibile contributivo delle erogazioni in favore dei lavoratori è assolto documentando i rimborsi chilometri con riferimento al mese di riferimento, ai chilometri percorsi nel mese, al tipo di automezzo usato dal dipendente, all'importo corrisposto a rimborso del costo chilometrico sulla base della tariffa ACI, senza che occorra, al riguardo, documentazione specifica ed analitica recante, con esauriente scheda mensile per ciascun dipendente o documento simile, l'analitica indicazione dei viaggi giornalmente compiuti, delle località di partenza e di destinazione, con specificazione dei clienti visitati e riepilogo giornaliero dei chilometri percorsi".

25. La novità del thema dedendum giustifica la compensazione delle spese del giudizio fra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi in opposizione proposti dalla società. Spese compensate.