

06 SET. 2016

17646/16



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE LAVORO

Oggetto



R.G.N. 22253/2010

Cron. 17646

Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ENRICA D'ANTONIO	- Presidente -	Ud. 24/05/2016
Dott. UMBERTO BERRINO	- Consigliere -	PU
Dott. ADRIANA DORONZO	- Consigliere -	
Dott. PAOLA GHINOY	- Rel. Consigliere -	
Dott. ROBERTO RIVERSO	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 22253-2010 proposto da:

- I.N.P.S. - ISTITUTO NAZIONALE DELLA PREVIDENZA SOCIALE C.F. 80078750587, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA CESARE BECCARIA n. 29 presso l'Avvocatura Centrale dell'Istituto, rappresentato e difeso dagli avvocati ANTONINO SGROI, LUIGI CALIULO, LELIO MARITATO, giusta delega in atti;

- **ricorrente** -**nonchè contro**

AVIO S.P.A. C.F. 05515080967;

- intimata -



Nonché da:

AVIO S.P.A. C.F. 05515080967, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, PIAZZA CAVOUR 19, presso lo studio dell'avvocato RAFFAELE DE LUCA TAMAJO, che la rappresenta e difende unitamente agli avvocati FRANCO TOFFOLETTO, CARLO BOURSIER NIUTTA, PAOLA TRADATI e ALDO BOTTINI, giusta delega in atti;

- **controricorrente e ricorrente incidentale** -

**contro**


- I.N.P.S. - ISTITUTO NAZIONALE DELLA PREVIDENZA SOCIALE C.F. 80078750587, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA CESARE BECCARIA n. 29 presso l'Avvocatura Centrale dell'Istituto, rappresentato e difeso dagli avvocati ANTONINO SGROI, LUIGI CALIULO, LELIO MARITATO, giusta delega in atti;

- **controricorrente al ricorso incidentale** -

avverso la sentenza n. 393/2010 della CORTE D'APPELLO di TORINO, depositata il 28/06/2010, R.G. N. 782/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 24/05/2016 dal Consigliere Dott. PAOLA GHINOY;

udito l'Avvocato CARLA D'ALOISIO per delega verbale



ANTONINO SGROI;

udito l'Avvocato BENEDETTA GAROFALO per delega  
verbale RAFFAELE DE LUCA TAMAJO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO, che ha concluso  
per il rigetto del ricorso principale, assorbito il  
ricorso incidentale condizionato, inammissibile  
l'intervento.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Corte d'appello di Torino, con la sentenza n. 393 del 2010, confermava la sentenza del Tribunale di Pinerolo che aveva ritenuto infondata la pretesa contributiva accertata dall'Inps con due verbali ispettivi del 2008 nei confronti di Avio s.p.a., nei quali si assumeva che i contributi previdenziali dovuti in relazione alla posizione di un dipendente per l'attività lavorativa svolta in distacco presso una società consociata negli Stati Uniti d'America negli anni 2001-2004, dovessero essere calcolati con riferimento alla retribuzione effettivamente corrisposta, anziché alle retribuzioni convenzionali individuate con i D.M. richiamati dall'art. 4 comma 1 del D.l. n. 314 del 31/7/1987, conv. nella L. 398 del 1987.

La decisione della Corte territoriale poggiava sul rilievo che il comma 8 bis dell'art. 51 (già art. 48) del T.U.I.R., introdotto con la L.n. 342 del 2000 - che richiama le previsioni dei decreti ministeriali suddetti per la determinazione del reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornino nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni - avrebbe realizzato una completa equiparazione della definizione di reddito da lavoro dipendente a fini fiscali e previdenziali.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso l'Inps, affidato a due motivi, cui ha resistito con controricorso Avio s.p.a., che ha proposto altresì ricorso incidentale condizionato cui ha resistito l'Inps con controricorso.

Ge Avio s.r.l. ha depositato memoria di intervento, nella qualità di successore a titolo particolare nel diritto controverso di Avio s.p.a. in quanto cessionaria del ramo d'azienda cui attengono le passività in discussione, ed ha altresì chiesto l'estromissione di Avio s.p.a. . Ge Avio s.r.l. e Avio s.p.a. hanno depositato memoria ex art. 378.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso principale e quello incidentale sono stati riuniti ex art. 335 c.p.c., in quanto proposti avverso la medesima sentenza.

2. Preliminarmente, occorre rilevare che l' intervento in questo giudizio di cassazione di Ge Avio s.r.l. è inammissibile, alla stregua dell' orientamento consolidato di questa Corte secondo il quale il successore a titolo particolare nel diritto controverso, se può impugnare tempestivamente per cassazione la sentenza di merito, non può anche intervenire nel giudizio di legittimità, in difetto di un' espressa previsione normativa regolante tale autonoma fase

Paola Ghinoy, estensore

*Per*

processuale che consenta al terzo la partecipazione al giudizio con facoltà di esplicitare difese, assumendo una veste atipica rispetto alle parti necessarie, che sono quelle che hanno partecipato al giudizio di merito (Cass. n.11375 del 2010; n.7986 del 2011; n.12179 del 2014; n.3336 del 2015; n. 5759 del 2016; di segno contrario n.18967/13, rimasta isolata).

3. I motivi di ricorso possono essere così riassunti:

3.1. Come primo motivo, l'Inps deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 11 delle preleggi, degli artt. 27 e 28 del d.p.r. 30.5.1955 n. 797, nel testo sostituito dall'art. 6 primo comma del d.lgs. 2 settembre 1997 n. 314; dell'art. 1 del d.l. 9 ottobre 1989 n. 389, conv. con modificazioni dalla L. 7 dicembre 1989 n. 389; dell'art. 7 della L. 24 febbraio 1975 n. 86, di ratifica ed esecuzione dell'accordo tra la Repubblica italiana e gli Stati Uniti d'America in materia di sicurezza sociale, nonché vizio di motivazione.

Riferisce che il dipendente Illuminati era stato distaccato negli Stati Uniti d'America da Avio s.p.a. nel periodo dal 1 settembre 1998 al 15 ottobre 2007 e sostiene che l'argomentazione della Corte territoriale, che ha valorizzato l'articolo 36 della l. 21 novembre 2000 n. 342, non poteva essere fatta retroagire al periodo anteriore all'entrata in vigore di tale disposizione.

3.2. Come secondo motivo, l'Inps deduce violazione e falsa applicazione degli articoli 27 e 28 del d.p.r. 30.5.1955 n. 797, nel testo sostituito dall'art. 6 primo comma del d.lgs. 2 settembre 1997 n. 314; dell'art. 1 del d.l. 9 ottobre 1989 n. 389, convertito con modificazioni dalla l. 7 dicembre 1989 n. 389; dell'art. 7 della l. 24 febbraio 1975 n. 86, di ratifica ed esecuzione dell'accordo tra la Repubblica italiana e gli Stati Uniti d'America in materia di sicurezza sociale; dell'art. 4 del d.l. 31 luglio 1987 n. 317, convertito con modificazioni dalla l. 3 ottobre 1987 n. 398 nonché, in connessione con le citate disposizioni, degli artt. 49 e 51 del d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 e dell'art. 36 primo comma della l. 21 novembre 2000 n. 242. Deduce altresì vizio di motivazione.

Sostiene in primo luogo che la fattispecie regolata dal citato comma 8 *bis* non sarebbe quella del distacco, come disciplinato dall'art. 3 del d.lgs. n. 276 del 2003, dall'art. 14 del Regolamento europeo n. 1408 del 1971 e dall'art. 11 del regolamento n. 574 del 1972, e dall'altro lato che il citato comma 8 *bis* non avrebbe dettato una disciplina unitaria con riferimento alla retribuzione imponibile sia in ambito fiscale che in ambito previdenziale, considerato che l'equiparazione era stata introdotta solo per l'individuazione

Paola Ghinoy, estensore

*fer*



le voci della retribuzione sottoposte a contribuzione, e non con riferimento alla retribuzione da assumere a parametro di riferimento.

4. Il primo motivo del ricorso principale è inammissibile, in quanto non è coerente con la *ratio decidendi* della Corte d'appello, che ha esplicitamente riferito la propria motivazione al periodo contributivo successivo all'entrata in vigore della legge 342 del 2000 (v. pg. 4 della motivazione), aggiungendo che anteriormente al 2001 le retribuzioni erano state versate sulla base delle retribuzioni "Italia" e non delle retribuzioni convenzionali di cui all'articolo quattro comma uno del DI 317 del 1987. Né la sentenza viene censurata per errata individuazione della domanda devoluta, laddove non si è riferita al periodo contributivo precedente.

4.1. Il secondo motivo, nella sua prima parte, è parimenti inammissibile, in quanto critica la sentenza della Corte d'appello laddove ha ritenuto applicabile la disciplina dettata dall'art. 8 *bis* al lavoro prestato all'estero per Avio s.p.a. dal sig. Illuminati, ma non individua quali sarebbero le caratteristiche concrete della prestazione resa dal suddetto lavoratore, che ne escluderebbero l'applicazione nel caso di specie, e quindi non chiarisce, al di là del richiamo alla nozione legislativa del distacco, in cosa sussisterebbe il vizio di sussunzione operato dalla Corte territoriale tra la fattispecie concreta e quella astratta delineata dalla norma richiamata.

4.2. Il secondo motivo, nella parte che attiene all'individuazione della base imponibile per la determinazione dei contributi dovuti da Avio s.p.a. per gli anni (successivi al 2001) in cui il sig. Illuminati ha lavorato negli Stati Uniti d'America, è invece fondato.

Con l' art. 3 comma 19 della l. 23 dicembre 1996 n. 662, 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

Paola Ghinoy, *estensore*





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”.

L'art. 6 del d.lgs. n. 314 del 1997, in esecuzione della delega, ha quindi disciplinato la determinazione del reddito da lavoro dipendente a fini contributivi, prevedendo la sostituzione degli artt. 1 e 2 del d.l. 1 agosto 1945, n. 692, recepiti negli articoli 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 del 1965 sulle disposizioni contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, come sostituiti dall'articolo 12 della L. 30 aprile 1969, n. 153, e successive modificazioni e integrazioni, con il seguente:

“Costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all'articolo 46, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 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'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 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 all'articolo 1 del decreto-legge 9 ottobre 1989, n. 338, 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'articolo 46 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”

4.3. La questione qui in scrutinio attiene all' ambito di applicazione del comma 8 *bis* dell' art. 48 del TUIR d.P.R. n. 917 del 1986 (poi divenuto 51 per effetto del D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), introdotto dall'art. 36 comma 1 della l. 21 novembre 2000, n. 342 , 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

Paola Ghinoy, estensore

rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, e' determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398".

4.4. Occorre in primo luogo rilevare che la delimitazione dell'oggetto della delega effettuato dalla l.n. 662 del 1996, in base alla quale l'equiparazione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali 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.

4.5. Nel caso, la compatibilità del comma 8 *bis* in scrutinio con il sistema previdenziale dev'essere esclusa, per una serie di concomitanti ragioni.

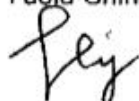
4.5.1. Tale comma, aggiunto all'art. 48 del TUIR (poi 51) a tre anni di distanza dall'esercizio della delega finalizzata ad avvicinare gli imponibili a fini fiscali e previdenziali, è stato dettato con esplicito riferimento alla materia fiscale. Il discrimine temporale dei 183 giorni che introduce, infatti, 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 del 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.

4.5.2. Inoltre, ritenere la disposizione operante ai fini previdenziali determinerebbe un'ingiustificata compressione delle entrate pubbliche, a detrimento anche della posizione previdenziale del lavoratore.

4.5.3. Infine, il comma 8 *bis* dell'art. 48 ( 51) del TUIR qui in scrutinio, al fine di individuare la retribuzione imponibile, fa riferimento ai decreti ministeriali previsti dall' art. 4 del d.l. n. 317 del 1987. 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

Paola Ghinoy, estensore





convenzione di sicurezza sociale, detto d.l. 31 luglio 1987, n. 317, conv., con modificazioni, dalla l. 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 dall'art. 36 comma 2 della L. 342 del 2000), (art. 4). Corrispettivo di tale previsione è la commisurazione delle prestazioni economiche relative alle assicurazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettere a), b), d), e) ed f) alla retribuzione convenzionale imponibile di cui all'articolo 4 (art. 3, comma 2).

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.

4.6. Nel caso che ci occupa, occorre aggiungere (pur a prescindere da un tempestivo rilievo dell'Inps in proposito, trattandosi di applicazione di una disposizione di legge che dev'essere operata anche d'ufficio) che la prestazione è stata svolta dal sig. Illuminati negli Stati Uniti d'America, Stato con il quale esiste un accordo di sicurezza sociale: la n. 86 del 24 febbraio 1975, n. 86 ha ratificato infatti l'accordo tra la Repubblica italiana e gli Stati Uniti d'America in materia di sicurezza sociale, concluso a Washington il 23 maggio 1973, che rinvia, alla stregua degli artt. 7, punto 3, e 1, lettera c), a tutte le disposizioni vigenti in materia di sicurezza sociale nell'ordinamento nazionale nel suo complesso. In virtù di tale accordo, come chiarito da questa Corte nella sentenza n. 18842 del 30/08/2010, un cittadino italiano, che svolga la sua prestazione negli Stati Uniti alle dipendenze di un datore di lavoro italiano o di un'impresa controllata da impresa italiana, è coperto dalla garanzia previdenziale approntata dall'ordinamento italiano.

L'applicazione, in virtù dell'accordo, della copertura previdenziale predisposta dalla normativa nazionale, priverebbe dunque di ragionevole giustificazione una previsione in tema di determinazione dell'imponibile previdenziale quale quella contenuta nel comma 8 *bis* dell'art. 48 (51) del TUIR.

Paola Ghinoy, estensore



4.7. Deve quindi concludersi che il comma 8 *bis* dell'art. 48 del 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.

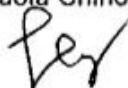
4.8. Non inducono a diverso avviso gli arresti di questa Corte n. 8755 del 2010 e n. 24592 del 2006, che hanno affermato che per il personale assunto presso l'Ambasciata italiana nei Stati Uniti d'America, i contributi assicurativi dovuti all'ente previdenziale sono commisurati ad una retribuzione convenzionale da stabilirsi con decreto dei Ministri per il lavoro e la previdenza sociale, per gli affari esteri e per il tesoro, sentito l'ente, assicuratore interessato, poiché in tali caso si discuteva dell' art. 165 del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 18, dettato con esplicito riferimento all'"Ordinamento dell'Amministrazione degli Affari Esteri", che qui non rileva

5. A fondamento del ricorso incidentale condizionato, Avio s.p.a. deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 3 comma 9 della l.n. 335 del 1995, dell'art. 2943 c.c. e dell'art. 346 c.p.c., nonché omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Riferisce che la Corte d'appello di Torino, confermando il criterio del versamento dei contributi utilizzati da Avio per il periodo successivo all'entrata in vigore del comma 8 *bis* dell'articolo 51 del TUIR, non ha valutato l'eccezione di prescrizione dei contributi previdenziali versati antecedentemente 6 ottobre 2003 che era stata proposta dalla società fin dal primo grado di giudizio ( di cui riporta il passaggio testuale).

6. Il ricorso incidentale, laddove ripropone una questione pregiudiziale o alternativa rispetto alle questioni sollevate con il ricorso principale, è inammissibile: in mancanza di una norma analoga a quella di cui all'art. 346 cod. proc. civ., l'accoglimento di quest'ultimo ricorso, ancorché in mancanza di quello incidentale, comporta infatti già di per sé la possibilità che tali domande o eccezioni siano riproposte nel giudizio di rinvio (Cass. n. 12728 del 25/05/2010, n. 4130 del 21/02/2014).

7. Segue la cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto con rinvio, alla Corte d'appello di Torino in diversa composizione, che dovrà valutare la fattispecie attenendosi ai principi di diritto sopra individuati e giudicare anche sulle spese del presente giudizio.

Paola Ghinoy, estensore



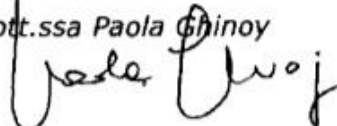
P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso incidentale di Avio S.p.A. e l'intervento di GE Avio S.p.A. Accoglie il secondo motivo del ricorso principale e dichiara inammissibile il primo motivo. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Corte d'appello di Torino in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 24.5.2016

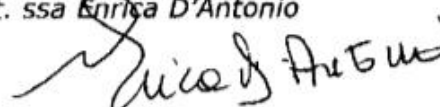
Il Consigliere estensore

Dott.ssa Paola Ghinoy



Il Presidente

Dott. ssa Enrica D'Antonio



IL CANCELLIERE  
Maria Pia Giacoia



**Depositato in Cancelleria**

oggi, 06 SET, 2016



IL CANCELLIERE  
Maria Pia Giacoia

