

Contributi – Benefici contributivi per il caso di trasferta – Onere probatorio – A carico del datore di lavoro – Sussistenza.

Tribunale di Ferrara – 12.11.2018 n. 171 – Dr.ssa Bighetti – GHS S. Coop. a r.l. (Avv. Foschini) – INPS (Avv. Girotti).

Spetta al datore di lavoro, che pretenda di usufruire dei benefici contributivi previsti per il caso di trasferta dei dipendenti, dimostrare il possesso dei requisiti legittimanti il beneficio.

FATTO e DIRITTO - Con ricorso depositato il 03/10/2016 la società cooperativa a responsabilità limitata GHS S. Coop. a r.l. con sede in Portomaggiore (Fe) ha proposto opposizione all'avviso di addebito n. 339 2016 00009138 30 000 notificato il 27 agosto 2016 chiedendone l'annullamento per insussistenza del credito contributivo e così concludendo: "chiede che il tribunale, in funzione di giudice del lavoro, voglia dichiarare nulla e/o inefficace la cartella impugnata n. 3392016 0000913830000 in relazione alla quale verrà presentata richiesta di sgravio, in quanto derivante da vizi del verbale di accertamento ispettivo 00637895/DDD del 19 aprile 2016 e nel merito dichiarare l'insussistenza de credito dell'INPS nei confronti dell'opponente" Si costituiva l'INPS resistendo alla domanda.

L'avviso di addebito per un importo complessivo di euro **30.069,11**, deriva da un verbale di accertamento ispettivo del 19 aprile 2016 nel quale sono contestate alla cooperativa le seguenti irregolarità

a) indebita sottrazione a contribuzione previdenziale delle somme quantificate nei prospetti paga come "trasferte Italia" o "indennità chilometrica esente". Secondo gli ispettori dell'INPS le somme erogate ai dipendenti per i predetti titoli debbono essere sottoposte a contribuzione in quanto, da un lato, non è dimostrato documentalmente che esse rappresentino effettivamente un rimborso spese di trasferta; dall'altro esse sono state erogate a lavoratori che non possono definirsi "trasfertisti" ossia dipendenti che operano per contratto in luoghi sempre diversi e variabili;

b) indebito esonero contributivo per nuove assunzioni rispetto ai lavoratori R. M., I.U. C. S., S. K.. La cooperativa avrebbe usufruito di sgravi previsti dalla L. n. 190 del 23 dicembre 2014 senza che ne sussistessero i presupposti in quanto a) i lavoratori R. e I. erano stati occupati con contratto a tempo indeterminato, nei sei mesi precedenti l'assunzione presso la cooperativa mentre S. era stato occupato a tempo indeterminato con il datore di lavoro richiedente l'incentivo nel periodo 1.10.2014 – 31.12.2014 ossia nel trimestre antecedente l'entrata in vigore della legge di stabilità 2015.

c) indebito inquadramento come dipendente dell'amministratore unico con conseguente annullamento della posizione contributiva.

Occorre fin da subito delimitare la materia del contendere. Attraverso l'avviso di addebito impugnato l'INPS domanda il pagamento dei contributi omessi e delle somme aggiuntive relative ai primi due rilievi ispettivi (a) e b) essendo i soli a dar luogo ad un credito contributivo. Con l'opposizione all'avviso di addebito la ricorrente introduce una azione di accertamento negativo del credito contributivo vantato dall'Ente, come risulta dalle relative conclusioni. Non è quindi oggetto del contendere il rilievo ispettivo sub c) ossia l'annullamento della posizione contributiva dell'amministratore unico della cooperativa, il quale non ha comportato la richiesta di alcuna somma da parte dell'INPS.

La ricorrente ha allegato, rispetto al rilievo ispettivo sub a) che l'attività lavorativa dei dipendenti, dedotta nel relativo contratto, comporta una continua mobilità del lavoratore. Trattasi di attività di volantaggio, di distribuzione a mano, porta a porta, di volantini, giornali, dépliant, buoni sconto, di affissione locandine, manifesti, striscioni, consegne a domicilio, *pony express et similia*.

Nei contratti di lavoro stipulati con i soci, soggiunge la ricorrente, non viene indicata una sede di lavoro in quanto "lo spostamento costituisce contenuto ordinario della prestazione" che per sua natura viene svolta in luoghi sempre diversi. Al socio dipendente viene quindi corrisposta "un'indennità o una maggiorazione di retribuzione in misura fissa" non strettamente legata alla trasferta.

Sostiene invece l'INPS che l'indennità di trasferta erogata dalla cooperativa non è indifferente rispetto alla prestazione resa, o indipendente da essa, ma è proprio relativa ai giorni in cui la trasferta viene effettivamente eseguita. Sotto altro profilo evidenzia che l'azienda non ha fornito alcuna documentazione che giustifichi i rimborsi chilometrici erogati. Né ha documentato le effettive trasferte dei dipendenti.

In generale, vanno a comporre l'imponibile contributivo tutti i redditi di lavoro dipendente o

equiparato ovverosia tutti i redditi che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri. La retribuzione imponibile al fine di determinare il contributo previdenziale è definita, in questo caso specifico, dalle leggi fiscali che determinano ciò che rientra o meno nel reddito da lavoro dipendente.

Le norme di legge applicabili al caso di specie sono l'art. 51 del D.P.R. 917/1986 e l'art. 7 *quinquies* del D.L. n. 193/2016 convertito in L. 225/2016 che ne offre l'autentica interpretazione. Se ne riporta il testo:

Art. 51. Determinazione del reddito di lavoro dipendente [Testo post riforma 2004] Omissis

5. *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 (pari ad euro 46,48) 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.*

6. *Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, i premi agli ufficiali piloti dell'Esercito italiano, della Marina militare e dell'Aeronautica militare di cui all'[articolo 1803 del codice dell'ordinamento militare](#), i premi agli ufficiali piloti del Corpo della Guardia di finanza di cui all'[articolo 2161 del citato codice](#), nonché le indennità di cui all'[articolo 133 del decreto del Presidente della Repubblica 15 dicembre 1959, n. 1229](#) concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, possono essere individuate categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della presente disposizione.*

Il D.L. 22/10/2016, n. 193 recante Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili, convertito in L. 225/2016 ha dato una interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito dei lavoratori in trasferta disponendo quanto segue:

“Art. 7-quinquies. Interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito di lavoratori in trasferta e trasfertisti

1. *Il comma 6 dell'[articolo 51](#) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 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'[articolo 51](#) del testo unico di cui al citato [decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986](#) è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al comma 5 del medesimo articolo 51.”*

La normativa applicabile al regime contributivo dell'indennità di trasferta, che si è appena trascritta, richiede all'evidenza la **ricostruzione precisa** delle mansioni svolte dai soci lavoratori della Cooperativa¹.

¹ È conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni giuridiche, oltre che all'art. 117, comma 1, Cost., sotto il profilo del principio di preminenza del diritto e di quello del processo equo di cui all'art. 6 della CEDU, l'art. 7 *quinquies* del D.L. n. 193 del 2016 (conv. con modif. in L. n. 225 del 2016) - che ha introdotto una norma retroattiva autoqualificata di "interpretazione autentica" del comma 6 dell'art. 51 del D.P.R. n. 917 del 1986, con la quale si è stabilito, al comma 1, che i lavoratori rientranti nella disciplina prevista dal comma 6 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; 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

Ed infatti dal complesso delle disposizioni sopra citate si comprende che le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti **per contratto** all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, concorrono a formare il reddito (e quindi la retribuzione imponibile) nella misura del 50 per cento, se ricorrono contestualmente

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.

L'apporto fattuale necessario all'applicazione delle norme non è stato offerto.

Si consideri che non è stato prodotto alcun contratto individuale o lettera di assunzione, nonostante la ricorrente deduca che nel contratto non è stabilita una sede di lavoro e nonostante detti documenti servano, per le disposizioni appena indicate, per verificare la prestazione in essa dedotta, quantomeno nelle sue linee generali. Gli unici documenti che sono stati prodotti sono l'atto costitutivo della cooperativa ed il verbale ispettivo. Non sono state allegare dalla ricorrente circostanze di fatto di esplicazione e illustrazione delle mansioni dei soci-lavoratori, nel periodo di cui è causa.

Né è possibile dedurre *dall'oggetto sociale* della cooperativa le mansioni dei soci. L'indicazione dell'oggetto nell'atto costitutivo ricopre altre finalità ed è anche molto ampio: oltre al "servizi per conto terzi di distribuzione, a mano, porta a porta, di volantini, giornali, *depliant* e buoni sconto", vi è anche il servizio di "affissione locandine, manifesti e striscioni" oppure l'"organizzazione di vendite promozionali" oppure la "raccolta di corrispondenze e pacchi dalle buche per lettere o presso gli uffici postali" oltre "all'ideazione di campagne pubblicitarie" oppure i "servizi di stampa e vendita di *depliant*" e "ricerche di mercato" o "imballaggi e confezionamento di generi non alimentari" (doc.4 ricorrente).

Le mansioni dei lavoratori possono quindi essere "mobili" ma anche *stanziali*, a giudicare dall'oggetto sociale.

Tanto più che dal verbale ispettivo emerge che l'indennità in contestazione non viene erogata sempre ed indifferentemente a tutti i lavoratori, ma solo a chi ed in quanto abbia effettuato *trasferte*. Mentre la busta paga suggerisce, secondo gli ispettori, una modalità di lavoro differente (e non spiegata da alcuno) dal momento che i lavoratori "sono presenti al lavoro tutti i giorni".

Orbene, in tema di sgravi contributivi, che costituiscono una situazione di eccezione in senso riduttivo dell'obbligo contributivo, spetta al datore di lavoro, che pretenda di usufruire di quelli previsti per il caso di trasferta dei dipendenti o di rimborso per spese di viaggio, dimostrare il possesso dei requisiti legittimanti l'esonero. (Sez. L -, Ordinanza n. 18160 del 10/07/2018, Rv. 649815 - 01).

È quindi la società ricorrente che deve dimostrare le mansioni svolte dai propri soci lavoratori o che deve dimostrare, per ciò che concerne i rimborsi chilometrici, il viaggio effettuato, le distanze, i mezzi usati.

La genericità delle allegazioni (fanno volantinaggio) in assenza persino dei contratti individuali e di alcuna altra documentazione inerente ai rimborsi non permette di ritenere assolto l'onere probatorio gravante sulla ricorrente. Sul punto, quindi, la ricorrente soccombe.

Riguardo secondo rilievo ispettivo, deve innanzitutto evidenziarsi che la disposizione applicabile è quella di cui all'art.1 comma 118 della L. 23 dicembre 2014 n. 190 il cui testo è il seguente:

"L. 23/12/2014, n. 190

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015).

Pubblicata nella Gazz. Uff. 29 dicembre 2014, n. 300, S.O.

Comma 118

In vigore dal 1 gennaio 2015.

118. Al fine di promuovere forme di occupazione stabile, ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo, e con riferimento alle nuove assunzioni con contratto di lavoro a tempo indeterminato, con esclusione dei contratti di apprendistato e dei contratti di lavoro domestico, decorrenti dal 1° gennaio 2015 con riferimento a contratti stipulati non oltre il 31 dicembre 2015, è riconosciuto, per un periodo massimo di trentasei mesi, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, l'esonero dal versamento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, nel limite

fissa", attribuite senza distinguere se il dipendente si sia effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta, e che, in caso di mancata contestuale esistenza delle suindicate condizioni, è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al comma 5 del medesimo art. 51. (Sez. U, Sentenza n. 27093 del 15/11/2017, Rv. 646405 - 02).

massimo di un importo di esonero pari a 8.060 euro su base annua. L'esonero di cui al presente comma spetta ai datori di lavoro in presenza delle nuove assunzioni di cui al primo periodo, con esclusione di quelle relative a lavoratori che nei sei mesi precedenti siano risultati occupati a tempo indeterminato presso qualsiasi datore di lavoro, e non spetta con riferimento a lavoratori per i quali il beneficio di cui al presente comma sia già stato usufruito in relazione a precedente assunzione a tempo indeterminato. L'esonero di cui al presente comma non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente. L'esonero di cui al presente comma non spetta ai datori di lavoro in presenza di assunzioni relative a lavoratori in riferimento ai quali i datori di lavoro, ivi considerando società controllate o collegate ai sensi [dell'articolo 2359 del codice civile](#) o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto, hanno comunque già in essere un contratto a tempo indeterminato nei tre mesi antecedenti la data di entrata in vigore della presente legge. L'INPS provvede, con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, al monitoraggio del numero di contratti incentivati ai sensi del presente comma e delle conseguenti minori entrate contributive, inviando relazioni mensili al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze.”

In base alla sola lettura della norma appare evidente che anche in questo caso il ricorso è infondato.

Sarebbe sufficiente a respingerlo la genericità e per alcuni versi incomprendibilità delle argomentazioni svolte nel ricorso laddove sembra contestarsi solamente la posizione di un lavoratore, S. K. (pag.3 ricorso) su tre coinvolti.

In ogni caso, incontestati i dati di fatto di cui al verbale ispettivo, risulta che R. e I. sono stati occupati **nei sei mesi precedenti** la loro assunzione nell'anno 2015 -rispettivamente l'8 gennaio 2015 e il 14 gennaio 2015 - con contratto a tempo indeterminato decorrente per il primo l'8 luglio 2014 fino al 24 ottobre 2014 e per il secondo dal 1 agosto 2014 al 27 novembre 2014.

Quanto a S. K. egli ha intrattenuto un rapporto di lavoro a tempo indeterminato **nel trimestre precedente** l'entrata in vigore della legge di stabilità 2015; e precisamente tra il 13 novembre 2014 ed il 30 novembre 2014. Le condizioni ostative all'esonero contributivo previste dalla disposizione di legge citata - non avere intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente nel semestre precedente all'assunzione o nel trimestre precedente all'entrata in vigore della legge sono quindi realizzate per tutti e tre i dipendenti citati. Il ricorso deve quindi essere rigettato anche rispetto a tale profilo.

Da ultimo occorre rilevare che, contrariamente a quanto appare dall'*incipit* del ricorso e dalle conclusioni, non sono stati dedotti specificamente vizi formali né del verbale ispettivo né dell'avviso di addebito.

Le spese di lite seguono la soccombenza *ex art. 91 c.p.c.* e vengono liquidate come in dispositivo, sulla base dei valori minimi stabiliti dal D.M. Giustizia n. 55/2014, tenuto conto della natura, della difficoltà e del valore dell'affare.

(Omissis)
