

Giurisprudenza - CORTE DI CASSAZIONE – Sezioni Unite- Sentenza 15 novembre 2017, n. 27093

Imposta sui redditi- Redditi da lavoro- Trasferta- Contributi.

Svolgimento del processo

1. Con sentenza depositata l'11 ottobre 2010, la Corte d'appello di Torino, in parziale riforma della pronuncia di primo grado, ha condannato V.N., titolare dell'omonima ditta individuale, a pagare all'INPS, in proprio e quale mandatario della S. s.p.a., i contributi dovuti sulle somme corrisposte ai propri dipendenti a titolo di indennità di trasferta nella misura di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51, comma 6, (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR).

2. La Corte territoriale, per quel che qui interessa, ha sottolineato che:

a) l'INPS ha impugnato la sentenza di primo grado esclusivamente nella parte attinente al mancato assoggettamento a contribuzione degli importi versati sotto la voce "indennità di trasferta" della opposta cartella di pagamento (verbale di accertamento n. 509/2007) mentre non ha formulato alcuna doglianza con riferimento alla parte della sentenza stessa riguardante i contributi riferibili al lavoratore G.V.R. (verbale di accertamento n. 309/2007) del pari inseriti nella suindicata cartella di pagamento;

b) pertanto, su tale ultima parte della decisione si è formato il giudicato;

c) quanto alla prima parte, va precisato che la suindicata ditta individuale svolge lavori di impiantistica in cantieri itineranti posti in luoghi sempre diversi e variabili e corrisponde ai propri dipendenti nei giorni di presenza e di svolgimento di attività al di fuori del Comune (Settimo Torinese) dove ha sede un'indennità di trasferta giornaliera non eccedente i limiti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 51, comma 5;

d) la suddetta indennità non viene corrisposta quando i lavoratori svolgono mansioni di preistallaggio presso la sede della ditta ovvero attività presso terzi all'interno del menzionato Comune;

e) dall'istruttoria svolta è emerso che, invece, alla presente fattispecie va applicato l'art. 51, comma 6, del D.P.R. n. 917 cit. secondo cui, a prescindere dalle modalità di pagamento, il datore di lavoro è tenuto a versare i contributi dovuti all'INPS sull'indennità corrisposta ai dipendenti nella misura dovuta per le indennità dei lavoratori c.d. trasferisti (50% del valore dell'indennità).

3. Per la cassazione della suddetta sentenza V.N. propone ricorso per due motivi; l'INPS - in proprio e quale procuratore speciale della S. s.p.a. - resiste, con controricorso; Equitalia NOMOS s.p.a. non svolge attività difensiva in questa sede.

4. In prossimità dell'udienza presso la Sezione Lavoro di questa Corte il ricorrente ha anche depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., nella quale ha fatto espresso riferimento allo jus superveniens rappresentato dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 7-quinquies (convertito dalla L. 1 dicembre 2016, n. 225), rilevando che con esso il legislatore ha fatto proprio l'indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria e dello stesso INPS (in sede amministrativa), che non era stato condiviso da alcune sentenze di questa Corte.

5. Con ordinanza interlocutoria 18 aprile 2017 n. 9317 la Sezione Lavoro di questa Corte ha rilevato che il sopravvenuto cit. D.L. n. 193 del 2016, art. 7-quinquies ha stabilito che l'art. 51, comma 6, del D.P.R. debba essere interpretato autenticamente "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"; precisando poi, al comma 2, che "Ai lavoratori ai quali, a seguito della mancata contestuale esistenza delle condizioni di cui al comma 1, non è applicabile la disposizione di cui all'art. 51, comma 6, del testo unico di cui al citato D.P.R. n. 917 del 1986, è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al medesimo art. 51, comma 5".

Nella suindicata ordinanza si sostiene che, con la previsione tra le condizioni richieste per la configurabilità di una fattispecie cui si applica l'art. 51, comma 6, cit., anche della corresponsione delle indennità e delle maggiorazioni ivi previste "in maniera fissa e continuativa" - elemento invece considerato irrilevante dalla giurisprudenza di questa Corte, a partire dalla sentenza 13 gennaio 2012, n. 396 - il legislatore, con una disposizione non interpretativa ma innovativa con effetti retroattivi, avrebbe attribuito al suddetto comma 6 un significato che non poteva in alcun modo essere incluso nel novero dei suoi significati possibili.

Pertanto, la Sezione Lavoro, sull'assunto secondo cui la questione del calcolo dei contributi dovuti sulle indennità corrisposte dal datore di lavoro ai dipendenti che prestano la loro opera al di fuori della sede dell'impresa ha dato luogo, nel tempo, ad un rilevante contenzioso - che ha visto susseguirsi plurimi e contrastanti interventi del legislatore e di questa stessa Corte - ha disposto la rimessione della presente controversia al Primo Presidente, per la valutazione della relativa assegnazione alle Sezioni Unite, considerando la suddetta questione qualificabile come questione di massima di particolare importanza, a norma dell'art. 374 c.p.c., comma 2.

6. Il ricorso è stato quindi assegnato dal Primo Presidente a queste Sezioni Unite.

7. In prossimità dell'odierna udienza entrambe le parti hanno depositato memorie ex art. 378 cod. proc. civ..

Motivi della decisione

1 - Sintesi delle censure.

1. Il ricorso è articolato in due motivi.

1.1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 51 (già art. 48), per avere la Corte di merito ritenuto che i contributi dovuti sull'indennità di trasferta corrisposta dalla ditta ricorrente ai propri dipendenti debbano essere assoggettati al regime di cui all'art. 51 cit., comma 6, e dunque commisurati al cinquanta per cento del valore dell'indennità stessa, benchè detta indennità non venisse corrisposta se i dipendenti prestavano la propria attività presso la sede dell'impresa ovvero presso, cantieri situati entro un raggio di 20 km dal Comune dove l'impresa stessa ha sede.

1.2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del CCNL 27 novembre 1997 per i dipendenti di imprese metalmeccaniche artigiane, per non avere la Corte territoriale considerato che tale norma esclude la natura retributiva dell'indennità di trasferta corrisposta ai lavoratori che prestino la propria opera fuori dalla sede dell'impresa.

L'INPS ha resistito con controricorso, eccependo tra l'altro l'improcedibilità del ricorso, limitatamente al secondo motivo, per mancato deposito del contratto collettivo invocato a sostegno della censura.

2 - Esame delle censure.

2. L'esame delle censure porta all'accoglimento del primo motivo del ricorso, per le ragioni di seguito esposte, e al conseguente assorbimento del secondo motivo.

3. La questione sulla quale le Sezioni Unite sono chiamate a pronunciarsi dall'ordinanza interlocutoria del 18 aprile 2017 n. 9317 riguarda il regime contributivo applicabile alle indennità corrisposte dal datore di lavoro ai dipendenti che prestano la loro opera al di fuori della sede dell'impresa, alla luce dello jus superveniens rappresentato dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 7-quinquies (convertito dalla L. 1 dicembre 2016, n. 225).

Il problema da risolvere è quello di stabilire se il trattamento contributivo da applicare in concreto alle indennità corrisposte dalla ditta ricorrente ai dipendenti sia quello previsto per i "trasfertisti occasionali" dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51, comma 5, (Testo unico delle imposte

sui redditi - TUIR) oppure quello stabilito per i "trasferisti abituali" dall'art. 51, comma 6, del TUIR, sul quale è intervenuto il contestato jus superveniens.

Per una migliore comprensione della soluzione data a tale questione si ritiene opportuno effettuare una sintetica ricostruzione della giurisprudenza di questa Corte e dei principali interventi legislativi in materia.

4. Nella giurisprudenza di questa Corte è pacifico che:

a) la nozione di trasferta è caratterizzata: 1) dal trasferimento del lavoratore in un luogo diverso da quello abituale per svolgere l'attività lavorativa; 2) dalla "temporaneità" del mutamento del luogo di lavoro; 3) dalla necessità che la prestazione lavorativa sia effettuata in esecuzione di un ordine di servizio del datore di lavoro e dalla irrilevanza del consenso del lavoratore;

b) sono considerati "trasferisti abituali" i lavoratori subordinati destinati a svolgere sistematicamente e professionalmente la propria attività quasi interamente al di fuori dalla sede aziendale (tra le tante: Cass. 15 ottobre 2015, n. 20833; Cass. 11 dicembre 2013 n. 27643; Cass. 21 agosto 2013, n. 19359; Cass. 20 dicembre 2005, n. 28162; Cass. 26 gennaio 2010, n. 1583; Cass. 14 dicembre 2000, n. 15767).

La configurazione, in concreto, dell'una o dell'altra fattispecie si risolve in un apprezzamento di fatto riservato al giudice del merito, da effettuare prioritariamente sulla base della ricostruzione della volontà delle parti, desumibile dall'interpretazione delle specifiche pattuizioni contrattuali al riguardo, come tale incensurabile in sede di legittimità se congruamente motivato.

5. Peraltro, è indubbio che la trasferta, occasionale o abituale, è una situazione che rende di per sé più gravosa la prestazione e comporta per il lavoratore la necessità di sopportare delle spese (per i pasti, il pernottamento, i mezzi di trasporto ed altro) nell'interesse del datore di lavoro.

Di conseguenza, è stato affermato nella giurisprudenza di legittimità che il compenso (indennità) da corrispondere per la trasferta può avere carattere risarcitorio oppure retributivo, a seconda che:

a) riguardi le spese dal lavoratore sostenute per recarsi temporaneamente in un luogo diverso da quello in cui l'impresa svolge la sua attività, individuato da parte del datore di lavoro, come destinazione stabile e continuativa del lavoratore stesso per lo svolgimento della sua ordinaria prestazione lavorativa. In questo caso l'emolumento ha carattere risarcitorio, anche se non è da escludere, a priori, che possa esservi una (residuale) componente retributiva, onde spetta al giudice del merito stabilire, in relazione al contenuto delle specifiche pattuizioni contrattuali, quale parte di tale indennità abbia funzione risarcitoria e quale, invece, funzione retributiva;

b) si tratti, invece, del corrispettivo della peculiarità della abituale collaborazione richiesta al dipendente, consistente nell'obbligo di espletare la propria attività in luoghi sempre differenti, ipotesi in cui non è identificabile la connotazione tipica della "trasferta in senso proprio", costituita dalla temporanea dislocazione del lavoratore in un luogo diverso dalla normale sede di lavoro. In questo secondo caso, l'emolumento diviene un elemento non occasionale e predeterminato della retribuzione (anche se di importo non strettamente costante), così da dovere essere ricompreso nella base di computo del TFR etc. (vedi, per tutte: Cass. 1 settembre 2014, n. 18479; Cass. 30 dicembre 2009, n. 27826; Cass. 19 febbraio 2004, n. 3278).

6. La sussistenza dell'indicata duplice componente restitutoria (quanto alle spese) e retributiva (quanto al maggior disagio della prestazione) della indennità di trasferta ha riflessi anche per la determinazione del relativo trattamento ai fini contributivi (e fiscali): questione che nel corso del tempo ha avuto il suo fulcro nella corrispondente individuazione della percentuale del compenso da considerare retribuzione - e perciò da assoggettare, rispettivamente, ad imposta oppure a contribuzione previdenziale - e della percentuale da considerare esente (in un primo tempo in parte e poi totalmente) perchè di natura risarcitoria.

Proprio la soluzione di tale questione ha dato luogo al rilevante contenzioso che ha visto susseguirsi ed intrecciarsi plurimi, contrastanti, interventi di questa Corte e del legislatore (anche retroattivi).

Il che è, del resto, comprensibile ove si consideri che la distinzione, in concreto, tra la trasferta occasionale e la trasferta abituale si risolve in un apprezzamento di fatto e che resta un accertamento in fatto anche quello relativo alla determinazione quantitativa della componente risarcitoria e di quella retributiva dell'indennità di trasferta, anch'esso dipendente dalla

interpretazione delle specifiche pattuizioni contrattuali (Cass. 15 luglio 2014, n. 16142; Cass. 5 agosto 2010, n. 18269; Cass. 17 febbraio 2010, n. 3684).

7. I suddetti contrasti interpretativi hanno origine remota.

Infatti, già con riguardo al regime introdotto dalla L. 30 aprile 1969, n. 153, art. 12, nel suo testo originario, si sono manifestate una pluralità di soluzioni ermeneutiche fra loro discordanti, tanto che queste Sezioni Unite, con sentenza 30 giugno 1985, n. 3292, sono intervenute in materia, stabilendo che, in base all'art. 12 cit., in caso di contratto avente come specifico oggetto l'effettuazione di prestazioni normalmente rese al di fuori di una sede abituale di lavoro ("trasferisti abituali"), la relativa indennità dovesse essere integralmente assoggettata a contribuzione, correlandosi nella sua totalità alla causa tipica e normale del rapporto, mentre l'indennità corrisposta ai "trasferisti occasionali" dovesse essere inclusa nella retribuzione imponibile per la sola percentuale del 50 per cento, integrando la restante parte un rimborso di spese, per presunzione legislativa.

A tale tesi si sono conformate le successive decisioni di questa Corte (ex plurimis: Cass. 4 dicembre 1991, n. 13051; Cass. 8 ottobre 1992 n. 10954), nonché gli Istituti previdenziali (circolare INAIL 637/PG/11B del 20 maggio 1986), il Ministero del lavoro e quello delle Finanze.

8. Tuttavia, permanendo nella giurisprudenza di merito e nella dottrina voci discordanti, venne emanato la L. 4 agosto 1984, n. 467, art. 11 che - introducendo una specifica e nuova disciplina per una particolare categoria di trasferisti, cioè i dipendenti da imprese di autotrasporto - escluse dalla retribuzione imponibile per il calcolo dei contributi ai sensi della L. n. 153 del 1969, art. 12, l'indennità di trasferta "anche se corrisposta con carattere di continuità", stabilendo che essa poteva rientrarvi nei limiti di una quota - la cui misura non poteva essere maggiore della quota esente dall'imposta sul reddito delle persone fisiche quale risultante dalla legge fiscale (l'allora D.P.R. n. 597 del 1973, art. 48) determinata annualmente con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro del tesoro, sentite le rappresentanze degli imprenditori e dei lavoratori (sicché con il D.M. 30 novembre 1984, in Gazz. Uff. 7 dicembre 1984, n. 337, tale quota venne fissata in misura identica a quella esente dall'IRPEF per la disciplina fiscale).

In questa disposizione, per la prima volta, il legislatore, riferendosi all'indennità di trasferta, ha usato l'espressione "anche se corrisposta con carattere di continuità"; e all'evidenza lo ha fatto per stabilire che, pure in un simile caso, l'emolumento doveva essere parzialmente escluso dalla base imponibile, visto che all'epoca, per effetto della citata sentenza delle Sezioni Unite, la continuità della corresponsione comportava una contribuzione pari al 100 per cento dell'ammontare del compenso.

9. In considerazione della gravosità di tale ultimo regime contributivo per le aziende necessitate a fare largo uso di trasferisti, per la loro specificità produttiva, poco dopo - sulla falsariga della disciplina per le imprese di autotrasporto - venne modificata anche la disciplina generale.

Così il legislatore, prima con una serie di dd.ll. non convertiti (n. 761 del 1986, nn. 6, 130, 211 del 1987, ma i cui effetti sono stati salvati), e poi con il D.L. 29 marzo 1991, n. 103, art. 9-ter, introdotto in sede di conversione dalla L. 1 giugno 1991, n. 166, ha in via di "interpretazione autentica" della L. n. 153 del 1969, art. 12 cit. stabilito che questa norma dovesse essere intesa nel senso che nella diaria o nell'indennità di trasferta - in base alla norma interpretata, corrisposte "in cifra fissa" ed incluse nella retribuzione imponibile limitatamente al 50 per cento del loro ammontare dovevano ricomprendersi pure le indennità spettanti ai lavoratori tenuti per contratto ad una attività lavorativa in luoghi variabili e sempre diversi da quello della sede aziendale, "anche se corrisposte con carattere di continuità".

E, pure in questo caso, il significato evidente di tale ultima espressione è, in analogia della normativa sugli autotrasportatori, quello secondo cui l'indennità di trasferta doveva essere parzialmente esclusa dalla base imponibile ancorchè corrisposta continuativamente, con il medesimo intento di mitigare, questa volta in linea generale e non solo per una categoria di imprese, il rigore del regime contributivo derivante dalla citata sentenza delle Sezioni Unite, in base al quale la continuità della corresponsione comportava una contribuzione pari al 100 per cento dell'ammontare dei compensi.

10. La giurisprudenza di legittimità ha, in un primo momento, attribuito al suddetto art. 9-ter natura innovativa, escludendone l'applicabilità a rapporti contributivi sorti anteriormente alla relativa entrata in vigore (Cass. 6 marzo 1992 n. 2740; Cass. 8 ottobre 1992, n. 10954); sicchè il legislatore è intervenuto nuovamente per attribuirvi esplicitamente efficacia retroattiva, con il D.L. 15 gennaio 1993, n. 6, art. 4-quater, convertito dalla L. 17 marzo 1993, n. 63.

Il testo del comma 1 di tale art. 4-quater, conferma l'indicata esegesi dell'espressione "anche se..." perchè in esso compare l'univoca formula: "datori di lavoro che abbiano avuto in forza lavoratori tenuti per contratto anche con carattere di continuità a prestare la propria opera in luoghi diversi dalla sede aziendale", sempre nel medesimo significato di applicare a tale situazione un regime contributivo più favorevole di quello fino ad allora vigente.

11. Di conseguenza, la Sezione Lavoro di questa Corte, con ordinanza del 15 marzo 1996, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 38 Cost., questione di legittimità costituzionale del citato art. 4-quater, sull'assunto che tale norma, avendo riconosciuto efficacia retroattiva, limitatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi contributivi su un imponibile commisurato al 50 per cento degli importi corrisposti ai lavoratori, al cit. D.L. n. 103 del 1991, art. 9-ter - al quale la giurisprudenza di legittimità aveva attribuito natura innovativa e non retroattiva - aveva determinato una disuguaglianza irragionevole fra datori di lavoro, che avevano versato i contributi sull'intero importo delle somme corrisposte, e datori di lavoro che invece avevano effettuato il versamento sul 50 per cento di dette somme, così concedendo "una sanatoria totale senza alcuna contropartita".

La questione è stata dichiarata non fondata, con sentenza n. 292 del 1997, nella quale la Corte costituzionale ha precisato che - a prescindere dall'esattezza o meno della tesi, affermata in giurisprudenza, secondo cui la disposizione di cui al cit. D.L. n. 103 del 1991, art. 9-ter avrebbe avuto carattere innovativo e non interpretativo - comunque la norma censurata non aveva realizzato impropriamente una "sanatoria", cioè una rinuncia a perseguire comportamenti illeciti che tali continuano ad essere qualificati (ciò che, peraltro, non è di per sè sempre precluso al legislatore), ma aveva semplicemente esteso nel tempo l'efficacia del regime legittimamente disposto dal legislatore per la materia in questione, superando il contenzioso rimasto aperto, con riguardo al passato, dopo l'intervento legislativo del 1991, a seguito dell'affermazione giurisprudenziale del carattere innovativo e non retroattivo della disciplina così introdotta.

12. La successiva giurisprudenza di legittimità (vedi, per tutte: Cass. 2 marzo 2001, n. 3081; Cass. 7 marzo 2000, n. 2574 e Cass. 15 giugno 1999, n. 5954) ha quindi chiarito che il D.L. n. 103 del 1991, art. 9-ter aveva la funzione di stabilire la regola della sottoposizione delle indennità corrisposte ai "trasferisti abituali" a contribuzione solo per la quota del 50 per cento, determinando il superamento della tesi secondo cui le indennità ai trasferisti non potevano usufruire dell'esonero parziale dalla contribuzione prevista per le indennità di trasferta dalla L. n. 153 del 1969, art. 12 all'epoca vigente in quanto aventi - diversamente da queste ultime la sola funzione di compensare il disagio per il lavoro fuori sede.

13. Per effetto delle modifiche apportate dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314 rispettivamente alla L. n. 153 del 1969, art. 12 e all'art. 48 del TUIR - con la conseguente determinazione del reddito da lavoro dipendente ai fini contributivi attraverso il riferimento alla disciplina fiscale di cui all'art. 46, comma 1, del TUIR come modificato -, è stato introdotto (commi 5 e 6 dell'art. 48 TUIR come novellato dall'art. 3 cit.) un regime contributivo delle indennità di trasferta in base al quale:

- a) le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale dovessero concorrere 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;
- b) in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite dovesse essere ridotto di un terzo;
- c) il limite dovesse essere ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto;
- d) in caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non dovessero concorrere a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonchè 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.

14. Tale regime fiscale e contributivo dell'indennità di trasferta è, nella sostanza, rimasto invariato anche con l'entrata in vigore della riforma del sistema tributario, di cui al D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, tradottasi in un complesso di incisive innovazioni introdotte nel TUIR. Ai fini che qui rilevano, il nuovo articolo 51 del TUIR, pur contenendo nel comma 1 una determinazione dei redditi di lavoro dipendente molto più articolata del vecchio art. 46, tuttavia, nei commi 5 e 6, ha riprodotto lo stesso contenuto precettivo dei commi 5 e 6 del vecchio art. 48 TUIR, salvo l'ampliamento dell'elencazione delle situazioni cui si applica la tassazione al 50 per cento. Resta, pertanto, invariato il persistente riconoscimento della duplice componente del compenso - comunque denominato e pagato - in parte restitutoria (quanto alle spese) e in parte retributiva (quanto al maggior disagio della prestazione), che porta alla forfettaria presunzione legislativa della tassabilità nella misura del 50 per cento dell'ammontare corrisposto (vedi, sul punto, Cass. 15 luglio 2014, n. 16142 e Cass. 5 agosto 2010, n. 18269, citt.).

15. Alla luce dei riportati passaggi della lunga storia della questione relativa alla determinazione del trattamento contributivo dei compensi per la trasferta, non si può certamente dire che la giurisprudenza di questa Corte in materia si sia sviluppata in modo lineare e univoco nonchè armonico rispetto alle posizioni delle Amministrazioni del settore, come si riconosce anche nell'ordinanza di rimessione della Sezione Lavoro.

Questo si può considerare in un certo senso fisiologico, visto che: 1) da un lato, la configurazione, in concreto, della trasferta occasionale e di quella abituale e dei relativi compensi si risolve in apprezzamenti di fatto; 2) d'altra parte, molte incertezze della giurisprudenza di questa Corte - e disallineamenti rispetto al legislatore e alle Amministrazioni - hanno la loro fonte nella consapevolezza del fatto che la trasferta sia essa occasionale o abituale è una situazione che rende in sè più gravosa la prestazione lavorativa.

16. Per tali ragioni, già nella citata sentenza delle Sezioni Unite 30 giugno 1985, n. 3292 e poi nella vicenda riguardante la norma retroattiva di cui al D.L. n. 103 del 1991, art. 9-ter (seguito dal D.L. n. 6 del 1993, art. 4-quater), conclusasi con la sentenza della Corte costituzionale n. 292 del 1997, la giurisprudenza di questa Corte si è orientata nel senso di ritenere applicabile il regime contributivo, di tempo in tempo, più rigoroso - originariamente commisurato al 100 per cento e poi al 50 per cento del rispettivo ammontare - per i compensi corrisposti per l'effettuazione di prestazioni normalmente rese fuori di una sede abituale di lavoro in base a specifiche pattuizioni contrattuali.

17. Nella medesima ottica, a partire dalla citata sentenza n. 396 del 2012, nella giurisprudenza di questa Corte si è affermato - e consolidato - il principio in base al quale per l'applicazione dell'art. 51, comma 6, del TUIR (secondo cui i compensi in oggetto concorrono a formare reddito, assoggettabile a contribuzione previdenziale, nella misura del cinquanta per cento del loro ammontare) non si richiede che le indennità e le maggiorazioni ivi previste siano corrisposte in "maniera fissa e continuativa", anche indipendentemente dalla effettuazione della trasferta e dal tipo di essa e ferma l'irrelevanza dell'assunzione del dipendente avvenuta per una determinata sede.

A sostegno di tale tesi è stato precisato che:

a) l'art. 51, comma 6, cit. indica come eventuale la "rigida continuità" ("anche se") mentre concentra il nucleo significativo della disposizione, in rapporto a quello del precedente comma 5, nel dato relativo ad una erogazione corrispettiva dell'obbligo contrattuale assunto dal dipendente di espletare normalmente le proprie attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi e quindi al di fuori di una qualsiasi sede di lavoro prestabilita;

b) esso si riferisce, testualmente, al caso in cui la normale attività lavorativa si debba svolgere contrattualmente al di fuori di una sede di lavoro prestabilita, ancorchè l'assunzione del dipendente sia avvenuta per una determinata sede, e ha riguardo al pagamento di un'indennità o maggiorazione erogata in ragione di questa caratteristica, anche se non in giorni quali ferie o malattia e in misura variabile, in relazione alle località di volta in volta assegnate;

c) non possono valere in contrario le circolari n. 326/E del 23 dicembre 1997 e n. 101/E, 19 maggio 2010 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ritenute applicabili anche in materia di retribuzione previdenziale dal messaggio della Direzione Generale dell'INPS n. 27271 del 5 dicembre 2008 - secondo le quali la disciplina dell'art. 51, comma 6 sarebbe applicabile unicamente per quelle indennità o maggiorazioni della retribuzione attribuite per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove questa si è svolta - perchè non costituiscono fonti del diritto e neppure hanno la portata interpretativa che si vuole loro attribuire.

18. La successiva giurisprudenza di legittimità si è uniformata alla suindicata sentenza, come risulta anche dall'ordinanza di rimessione della presente causa (vedi, per tutte: Cass. 17 febbraio 2016, n. 3066, Cass. 11 settembre 2015, n. 17982; Cass. 23 dicembre 2014, n. 27303; Cass. 6 marzo 2014, n. 5289; Cass. 26 febbraio 2013, n. 4837; Cass. 7 ottobre 2013, n. 22796; Cass. 9 marzo 2012, n. 3824).

Peraltro, in dottrina e da parte delle Amministrazioni del settore si è subito osservato - già a commento della citata sentenza n. 396 del 2012 - che con essa era stato riaperto un problema che, alla luce della precedente giurisprudenza, sembrava superato.

E, con il consolidarsi del suddetto indirizzo, per la determinazione del trattamento contributivo e fiscale in oggetto si sono registrate notevoli incertezze, determinate dalla mancata condivisione di tale orientamento da parte delle Pubbliche Amministrazioni del settore nonchè da una variegata giurisprudenza di merito.

19. Nel frattempo si è registrato un notevole inasprimento delle sanzioni a carico dei datori di lavoro per infedele registrazione o non conforme registrazione/scritturazione della voce "trasferta" nel Libro Unico del Lavoro (LUL), con applicazione del D.L. n. 112 del 2008, art. 39, comma 7, convertito dalla L. n. 133 del 2008 (modificato dal D.Lgs. n. 151 del 2015, art. 22), come risulta, in particolare, dalla nota n. 11885 del 14 giugno 2016 della Direzione Generale per l'Attività Ispettiva, del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nonchè dalle circolari n. 22/2008 e n. 26 del 12 ottobre 2015 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

E si è specificato che, in materia di trasferta, il regime sanzionatorio per infedele registrazione sul Libro Unico del Lavoro previsto dal D.L. n. 112 del 2008, art. 39, comma 7, può trovare applicazione nei casi in cui la registrazione del dato risulti sostanzialmente infedele sotto il profilo quantitativo che qualitativo.

20. Questa è la situazione in cui il legislatore è intervenuto con il D.L. n. 193 del 2016, art. 7-quinquies, introducendo una norma autoqualificata di "interpretazione autentica" del comma 6 dell'art. 51 del TUIR, con la quale ha stabilito (comma 1) che i lavoratori rientranti nella disciplina prevista dal suddetto comma 6 sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti tre condizioni: a) la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro (elemento formale); b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente (elemento sostanziale); 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 (elemento retributivo). Ed ha aggiunto che, in caso di mancata contestuale esistenza delle suindicate condizioni, non è applicabile la disposizione di cui al comma 6 dell'art. 51 TUIR, ma è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al comma 5 del medesimo art. 51 (esenzione totale). Si tratta quindi di una norma con la quale sono stati dettati criteri univoci per distinguere, ai fini contributivi (e fiscali), la situazione dei "trasferisti abituali" da quella dei "trasferisti occasionali", superando il precedente criterio distintivo legato alla - variabile - ricostruzione della singola fattispecie di volta in volta esaminata.

Questo si desume agevolmente dal testo della norma nonchè da Cass. 27 giugno 2017, n. 15379 nella quale è stata data applicazione del citato art. 7-quinquies in una fattispecie in cui si è riscontrata la sussistenza di tutti i requisiti ivi indicati per l'applicazione del regime di cui all'art. 51, comma 6, cit..

21. Nell'ordinanza di rimessione, si sostiene che il legislatore, includendo tra le condizioni richieste per la configurabilità di una fattispecie cui si applica art. 51, comma 6, cit. anche la

corresponsione delle indennità e delle maggiorazioni in oggetto "in maniera fissa e continuativa", avrebbe attribuito alla norma interpretata un significato non compatibile con il suo tenore letterale, come indicato dalla giurisprudenza di legittimità.

In particolare, nell'ordinanza (richiamandosi la citata sentenza n. 396 del 2012) si afferma che a tale conclusione si perviene per il fatto che l'espressione "anche se" contenuta nell'art. 51, comma 6, cit., dovrebbe essere letta nel senso che le indennità e maggiorazioni in oggetto "concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare", in ogni caso cioè senza che vi sia spazio per dare rilievo, ai fini dell'individuazione della nozione di "trasfertista abituale", alla modalità continuativa o meno di corresponsione dei compensi in questione.

22. A tale ultimo riguardo va precisato che, dal punto di vista interpretativo, non appare condivisibile il suddetto assunto in base al quale la presenza dell'espressione "anche se" - contenuta nella norma interpretata e riferita alla corresponsione del compenso con carattere di continuità - dimostrerebbe che con l'art. 7-quinquies cit. sarebbe stato attribuito al comma 6 dell'art. 51 cit. un significato che non poteva in alcun modo essere incluso nel novero delle possibili "varianti di senso" compatibili con il tenore letterale del testo interpretato.

Infatti, come più volte affermato anche dalla Corte costituzionale (Corte cost., sentenze n. 223 del 1991, n. 445 del 1995, n. 16 e n. 74 del 1996), la lettura dei testi normativi non si deve fermare al senso letterale delle parole senza indagare - come prescrive l'art. 12 preleggi - l'intenzione del legislatore alla stregua dei criteri di interpretazione storica, logico-sistematica e teleologica.

Ebbene, nella specie, per cogliere l'esatta portata della suindicata espressione è necessario fare uso di tutti i suddetti criteri interpretativi.

Dal punto di vista "storico" la locuzione "anche se" corrisposta con carattere di continuità" riferita all'indennità di trasferta, è, per la prima volta, comparsa nella L. n. 467 del 1984, art. 11 (che esclude parzialmente dalla retribuzione imponibile ai sensi della L. n. 153 del 1969, art. 12 l'indennità di trasferta spettante ad una particolare categoria di trasferisti: i dipendenti da imprese di autotrasporto).

E' stata poi replicata nella - di poco successiva - modifica della disciplina generale del trattamento contributivo e fiscale dell'indennità di trasferta, introdotta da una serie di dd.ll. non convertiti (n. 761 del 1986, nn. 6, 130, 211 del 1987, i cui effetti sono stati salvati), e poi dal D.L. n. 103 del 1991, art. 9-ter cit..

Questi testi normativi hanno avuto la finalità di mitigare la gravosità del regime contributivo delle aziende necessitate, in ragione della loro specificità produttiva, a fare largo uso di trasferisti, sicchè in essi tale espressione, secondo un criterio logico-sistematico e teleologico, va intesa come riferita a limitare l'applicazione dell'orientamento della giurisprudenza della Corte di cassazione dell'epoca secondo cui, sulla base del vigente testo della L. n. 153 del 1969, art. 12, all'indennità di trasferta si doveva applicare il regime proprio della retribuzione imponibile, con conseguente contribuzione piena (al 100 per cento).

Al fine di superare tale orientamento e il contenzioso che ne era derivato il legislatore, retroattivamente - prima con l'art. 9-ter cit. e poi con il cit. D.L. n. 6 del 1993, art. 4-quater - ha voluto chiarire, con quella locuzione, che in ogni caso - quindi anche in ipotesi di corresponsione continuativa - il compenso per i "trasferisti abituali" non rientrava integralmente nella retribuzione imponibile, ma doveva essere ricompreso assoggettato al regime contributivo più favorevole - commisurato all'epoca al 50 del relativo ammontare - quale era previsto per la diaria e l'indennità di trasferta "in cifra fissa" dalla L. n. 153 del 1969, art. 12, secondo capoverso, n. 1), nel testo originario.

In altri termini, è indubbio che la locuzione congiuntiva "anche se" abbia valore concessivo, indicando un fatto che non impedisce nè ostacola il verificarsi dell'azione descritta nella proposizione reggente.

Tuttavia, nel caso di specie, essa, per le suesposte ragioni, non può essere intesa nel senso di considerare indifferente la corresponsione continuativa del compenso al fine di ampliare l'ambito applicativo del regime contributivo più severo e gravoso per i datori di lavoro perchè in tal modo si perviene ad un risultato opposto rispetto alla ratio legis.

Infatti, l'impiego di tale locuzione fin dalle sue origini è stato finalizzato a stabilire che i compensi in oggetto non possono mai anche se continuativi - essere assoggettati integralmente al medesimo regime contributivo previsto per la retribuzione imponibile.

Così, in un primo momento, la locuzione in oggetto è stata utilizzata per stabilire che i suddetti compensi, comunque corrisposti, potevano "formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare" e mai - pur se continuativi - nella misura del 100% del loro ammontare, atteso che all'epoca questo era il problema applicativo dibattuto sulla base della legislazione vigente.

Nella successiva disciplina - e, precisamente, prima nell'art. 48, comma 6, del TUIR, nel testo sostituito dal D.Lgs. n. 314 del 1997, art. 3, e poi nel vigente art. 51, comma 6, del TUIR - la locuzione è rimasta e non ha cambiato il significato "limitativo" e non "ampliativo" della sfera di applicabilità del regime contributivo più oneroso.

23. La ricostruzione della genesi della suindicata espressione porta quindi a ritenere che - diversamente da quanto affermato dalla sentenza n. 396 del 2012 cit. e dalla successiva conforme giurisprudenza di questa Corte - ad essa non possa essere attribuito il significato di limitare la "rigida continuità" della "trasferta abituale" (e della corresponsione del relativo compenso), considerando tale elemento come eventuale.

Infatti, proprio la presenza dell'inciso "anche se..." dimostra che il legislatore ha considerato la "continuità" della prestazione del "trasfertista abituale" solo eventuale e comunque indifferente ai fini del relativo trattamento contributivo; nel senso che pure in ipotesi di continuità il trattamento non deve essere quello ordinario previsto per la retribuzione, bensì quello più favorevole previsto per l'indennità di trasferta o i compensi analoghi.

24. Tale precisazione è utile anche per rilevare che con l'art. 7-quinquies cit. il legislatore - confermando di essere consapevole della minoritaria situazione di "trasferta abituale continuativa" - con riguardo al requisito retributivo qui contestato ha fatto riferimento ad "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", ma non ha menzionato pure la corresponsione "in via continuativa".

Al riguardo va ricordato che già nel testo originario della L. n. 153 del 1969, art. 12 si era dettato il regime contributivo più favorevole per la diaria o l'indennità di trasferta (pari al 50 per cento del loro ammontare), facendo riferimento ai suddetti compensi "in cifra fissa".

E tale espressione - analoga a quella in "misura fissa" - equivale a dire che il relativo importo non può essere inferiore a quelli minimi, fissati anno per anno, dall'INPS, a partire dal D.Lgs. n. 314 del 1997, ma non significa anche che si deve trattare di un compenso necessariamente continuativo.

Infatti, è proprio la situazione della trasferta - occasionale o abituale - che, di per sè, richiede una certa elasticità nella determinazione del relativo trattamento contributivo, visto che il relativo compenso può rientrare nell'ambito di applicabilità dell'art. 51, comma 6, anche solo per certi periodi. Ma quando questo accade la misura è fissa, perchè prevale l'aspetto retributivo.

Inoltre, parlare di "misura fissa" rende più agevoli i controlli ispettivi, visto che dietro alla trasferta spesso si nascondono illegittimi "fuori busta" o addirittura situazioni di lavoro irregolare (anche di stranieri extra-UE).

25. Le precedenti osservazioni portano ad escludere che la decisione del legislatore di intervenire con norma retroattiva si contestabile.

Anzi può dirsi che come per la vicenda relativa al cit. D.L. n. 103 del 1991, art. 9-ter e del cit. D.L. n. 6 del 1993, art. 4-quater, anche per l'art. 7-quinquies cit. la ratio legis sia quella di superare il contenzioso e le incertezze originate dalla giurisprudenza di legittimità (dalla sentenza n. 396 del 2012 in poi), argomento all'epoca evidenziato nella sentenza n. 292 del 1997 della Corte costituzionale e valido anche per la situazione in cui è intervenuto l'art. 7-quinquies in oggetto.

26. A ciò va aggiunto che, come indirettamente conferma anche la suindicata sentenza n. 292 del 1997 della Corte costituzionale, dalla risalente e costante giurisprudenza costituzionale relativa alle norme retroattive, in genere, e, in particolare, a quelle in materia previdenziale, si desume che il Giudice delle leggi, con indirizzo consolidato, afferma che il divieto di retroattività della legge, previsto dall'art. 11 disp. gen. riceve nell'ordinamento la tutela privilegiata soltanto

nell'ambito dell'art. 25 Cost. (sentenze n. 73 del 2017, n. 132 del 2016, n. 103 del 2013; n. 78 e n. 15 del 2012; n. 236 del 2011; n. 393 del 2006).

Tuttavia, in linea generale, qualsiasi intervento legislativo destinato a regolare situazioni pregresse - a prescindere dalla sua qualificazione o autoqualificazione in termini di norma interpretativa, innovativa, di sanatoria etc. - deve essere conforme ai principi costituzionali della ragionevolezza e della tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni giuridiche (sentenze n. 24 del 2009, n. 74 del 2008 e n. 376 del 1995), nonché al rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (sentenza n. 209 del 2010), anche se finalizzato alla necessità di riduzione del contenzioso o di contenimento della spesa pubblica (sentenza n. 374 del 2002) o a far fronte ad evenienze eccezionali (sentenza n. 419 del 2000). Con specifico riferimento alle norme di interpretazione autentica, si è anche puntualizzato che un intervento legislativo di tale tipo non può dirsi costituzionalmente illegittimo "qualora si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto e quindi riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario" (ex plurimis: sentenze n. 156 del 2014; n. 271 e n. 257 del 2011; n. 209 del 2010 e n. 24 del 2009). In questo caso, infatti, la legge interpretativa ha lo scopo di chiarire "situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo", in ragione di "un dibattito giurisprudenziale irrisolto" (sentenza n. 311 del 2009), o di "ristabilire un'interpretazione più aderente alla originaria volontà del legislatore" (ancora sentenza n. 311 del 2009), a tutela della certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini, cioè di "principi di preminente interesse costituzionale".

Tale giurisprudenza è stata confermata in successive pronunce della Corte costituzionale, fra le quali la sentenza n. 150 del 2015 che ha statuito che la norma censurata "avendo natura interpretativa, ha operato sul piano delle fonti, senza toccare la potestà di giudicare, limitandosi a precisare la regola astratta ed il modello di decisione cui l'esercizio di tale potestà deve attenersi, definendo e delimitando la fattispecie normativa oggetto della medesima (sentenza n. 170 del 2008), proprio al fine di assicurare la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico (sentenze n. 132 del 2016 e n. 209 del 2010)".

27. Pertanto, è evidente che, nella specie, ricorrano tutti gli elementi in base ai quali la Corte costituzionale ha ritenuto legittime le norme retroattive, salva restando la consolidata giurisprudenza costituzionale relativa alla irrilevanza della qualificazione o autoqualificazione in termini di norma interpretativa, innovativa, di sanatoria etc. di una norma destinata a disciplinare situazioni pregresse.

Infatti, è innegabile che: 1) la tesi della disposta attribuzione alla norma interpretata di un significato non compatibile con il suo tenore letterale, non è condivisibile perchè basata su una esegesi dell'espressione "anche se.." contenuta nell'art. 51, comma 6, TUIR che non trova riscontro nella relativa interpretazione letterale, storica, logico-sistematica e teleologica; 2) anche nella L. n. 153 del 1969, art. 12 si faceva riferimento alla diaria o all'indennità di trasferta "in cifra fissa" e, d'altra parte, nè nell'art. 12 cit. nè nell'art. 7-quinquies si stabilisce che la corresponsione deve anche essere continuativa; 3) in considerazione del mancato adeguamento delle Amministrazioni del settore e della complessiva giurisprudenza di merito all'orientamento della giurisprudenza di legittimità inaugurato dalla sentenza n. 396 del 2012 si era venuta a creare una "situazione di oggettiva incertezza del dato normativo", determinata da "un dibattito giurisprudenziale irrisolto"; 4) con l'art. 7-quinquies cit. è stata "ristabilita un'interpretazione più aderente alla originaria volontà del legislatore", che, con l'inciso "anche se...", aveva manifestato l'intenzione di ampliare e non di restringere l'ambito di applicabilità del regime contributivo più favorevole.

Ne deriva che il suddetto intervento legislativo risulta conforme ai principi costituzionali della ragionevolezza e della tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni giuridiche, cioè a "principi di preminente interesse costituzionale".

28. Neppure potrebbe ipotizzarsi un eventuale contrasto dell'art. 7-quinquies in oggetto con l'art. 117 Cost., comma 1, nella parte in cui impone al legislatore di conformarsi ai vincoli derivanti dagli obblighi internazionali, per il mancato rispetto del principio di preminenza del diritto e di quello del processo equo, consacrati nell'art. 6 della CEDU, sotto il profilo secondo cui tali

principi sarebbero stati incisi dalla norma retroattiva censurata, che sarebbe idonea a condizionare le situazioni processuali in corso.

Infatti, per la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo è precluso al legislatore di interferire nella determinazione giudiziaria di una controversia, tranne il caso in cui ricorrano "impellenti motivi di interesse generale" (sentenza 14 febbraio 2012, Arras ed altri contro Italia; sentenza 31 maggio 2011, Maggio ed altri contro Italia; sentenza 7 giugno 2011, Agrati ed altri contro Italia; sentenza 10 giugno 2008 Bortesi ed altri contro Italia) che, con specifico riferimento alle norme nazionali interpretative, la Corte costituzionale, già con la sentenza n. 1 del 2011, ha affermato che possono essere identificati, tra l'altro, nella necessità di "ristabilire un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore", al fine di "porre rimedio ad una imperfezione tecnica della legge interpretata" (in tal senso vedi le pronunce della Corte EDU: sentenza 23 ottobre 1997, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society e Yorkshire Building Society contro Regno Unito; sentenza 27 maggio 2004, OGIS-Institut Stanislas, OGEC Saint-Pie X e Bianche de Castille e altri contro Francia).

Nella specie - stante la riscontrata ambiguità di formulazione del testo della norma interpretata, che ha dato luogo a contrasti tra gli operatori del settore, la giurisprudenza di merito e quella di legittimità (specialmente per l'inciso "anche se...") - la finalità della disposizione retroattiva in oggetto è stata proprio quella di restaurare e ribadire l'intento iniziale del legislatore, rimasto, nella sostanza, inattuato per le molteplici discordanti interpretazioni formulate dalla giurisprudenza e dalle Amministrazioni del settore (in tal senso: Corte EDU, sentenza 27 maggio 2004, OGIS-Institut Stanislas, OGEC Saint-Pie X e Bianche de Castille e altri contro Francia).

Ciò ne giustifica l'emanazione, anche per i positivi riflessi deflattivi sul contenzioso pendente, essendo da escludere che essa abbia inciso su situazioni giuridiche definitivamente acquisite, non ravvisabili in mancanza di una univoca giurisprudenza.

Nè va omissis di rilevare che la norma retroattiva in oggetto produce effetti favorevoli sia per i datori di lavoro sia per i lavoratori (il cui carico fiscale e contributivo viene alleggerito, peraltro in conformità con gli indirizzi espressi dalle Amministrazioni interessate); sicchè può dirsi che essa realizza una maggiore tutela dei diritti fondamentali dei privati, che è il principale obiettivo del sistema della CEDU, come interpretato dalla relativa giurisprudenza.

In conformità con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, non appare sostenibile, dunque, che l'art. 7-quinquies cit. abbia comportato una illecita ingerenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia finalizzata ad influenzare la risoluzione di controversie.

Con tale disposizione, in realtà, il legislatore, nell'esercizio del proprio potere discrezionale - nel quale non è dato ravvisare profili di irragionevolezza - ha inteso superare un conclamato contrasto interpretativo, perseguendo un obiettivo d'indubbio interesse generale qual è la certezza del diritto, che è ragione idonea a giustificare l'intervento retroattivo in argomento.

29. Va osservato, conclusivamente, che la norma, nella formulazione risultante dall'intervento retroattivo, potrà anche agevolare i controlli ispettivi e l'irrogazione delle sanzioni, con l'obiettivo di conciliare la forma contrattuale con l'effettiva realtà del rapporto di lavoro.

In coerenza con il suddetto obiettivo, appare evidente che il regime contributivo (così come quello fiscale) devono comunque essere parametrati alla effettiva realtà del rapporto, non potendosi ipotizzare, ad esempio, che, in presenza dell'effettivo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità da parte del dipendente, la mancata indicazione della sede di lavoro, nel contratto o nella lettera di assunzione, possa servire come facile strumento per aggirare la normativa.

30. Nella specie, la Corte territoriale ha ritenuto che la ditta ricorrente - la quale svolge lavori di impiantistica in cantieri itineranti, corrispondendo ai propri dipendenti nei giorni di presenza e di svolgimento di attività al di fuori del comune dove ha sede, un'indennità di trasferta non eccedente i limiti di cui all'art. 48 (ora art. 51), comma 5, del TUIR - fosse tenuta a corrispondere i contributi dovuti all'INPS su tale indennità nella misura di cui all'art. 51, comma 6, del TUIR, dovuta per le indennità corrisposte ai lavoratori c.d. "trasferisti abituali", in luogo del minore (o nullo) importo dovuto per le indennità corrisposte ai lavoratori in caso di trasferta (occasionale). Tuttavia, non solo è pacifico che il suddetto compenso non è stato corrisposto in "misura fissa" ma risulta anche (p. 6 della sentenza) che i lavoratori svolgevano mansioni di preinstallazione

presso la sede della ditta nonché attività presso terzi, nel territorio del comune ove ha sede la ditta.

Pertanto, nella specie, mancano due degli elementi richiesti dall'art. 51, comma 6, TUIR, nel testo risultante dall'art. 7-quinquies cit.

3 - Conclusioni.

31. Per tutte le suesposte considerazioni, il primo motivo di ricorso deve essere accolto, con assorbimento del secondo motivo. Di conseguenza, la impugnata sentenza deve essere cassata, in relazione al motivo accolto. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, disponendosi l'annullamento della cartella di pagamento opposta, per la parte relativa agli importi riguardanti la voce "indennità di trasferta" (verbale di accertamento n. 509/2007), risultando dalla sentenza qui impugnata (vedi pp. 4-5) che si è formato il giudicato sull'annullamento della parte della cartella stessa riguardante i contributi riferibili al lavoratore G.V.R. (verbale di accertamento n. 309/2007), disposto nella sentenza di primo grado n. 2348/2009 del Tribunale di Torino.

Il diverso esito dei giudizi dei gradi di merito nonché la novità e complessità delle questioni trattate, giustificano la compensazione, fra le parti, delle spese di tutti i gradi del giudizio.

32. Ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, si ritiene di dover enunciare i seguenti principi di diritto:

1) "in materia di trattamento contributivo dell'indennità di trasferta, alla stregua dei criteri di interpretazione letterale, storica, logico-sistematica e teleologica, l'espressione "anche se corrisposta con carattere di continuità" - presente sia nella L. 4 agosto 1984, n. 467, art. 11 sia nel vigente art. 51, comma 6, del TUIR (così come nel comma 6 dell'art. 48 del TUIR, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314) - deve essere intesa, nel senso che l'eventuale continuatività della corresponsione del compenso per la trasferta non ne modifica l'assoggettabilità al regime contributivo (e fiscale) meno gravoso (di quello stabilito in via generale per la retribuzione imponibile), rispettivamente previsto dalle citate disposizioni";

2) "il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, art. 7-quinquies (convertito dalla L. 1 dicembre 2016, n. 225) - che ha introdotto una norma retroattiva autoqualificata di "interpretazione autentica" del comma 6 dell'art. 51 del TUIR, con la quale ha stabilito (comma 1) che i lavoratori rientranti nella disciplina prevista dal suddetto comma 6 sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti tre 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, aggiungendo 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 - risulta conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento nella certezza delle situazioni giuridiche, oltre che all'art. 117 Cost., comma 1, sotto il profilo del principio di preminenza del diritto e di quello del processo equo, consacrati nell'art. 6 della CEDU. Infatti, tale norma retroattiva ha attribuito alla norma interpretata un significato non solo compatibile con il suo tenore letterale ma più aderente alla originaria volontà del legislatore, con la finalità di porre rimedio ad una situazione di oggettiva incertezza del dato normativo, determinata da un persistente contrasto tra la giurisprudenza di legittimità, le Pubbliche Amministrazioni del settore e la variegata giurisprudenza di merito".

P.Q.M.

La Corte, a Sezioni Unite, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo. Cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e, decidendo nel merito, annulla la cartella esattoriale opposta, per la parte relativa al trattamento di trasferta. Compensa, tra le parti, le spese di tutti i gradi del giudizio.

Così deciso in Roma, il 24 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 15 novembre 2017